

## Tilburg University

### Heffing aan de grens

Spiessens, Axel E.

*Publication date:*  
2015

*Document Version*  
Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

*Citation for published version (APA):*  
Spiessens, A. E. (2015). *Heffing aan de grens: Een vergelijkende studie naar de heffing van btw en van douanerechten vanwege overschrijding van de buitengrens van de Europese Unie.* [, Tilburg University]. [s.n.].

#### General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

#### Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

## HEFFING AAN DE GRENS

Voor mijn moeder

# Heffing aan de grens

Een vergelijkende studie naar  
de heffing van btw en van  
douanerechten vanwege  
overschrijding van de buitengrens  
van de Europese Unie

Proefschrift ter verkrijging van de graad van doctor aan Tilburg University op  
gezag van de rector magnificus, prof. dr. E.H.L. Aarts, in het openbaar te verdedigen  
ten overstaan van een door het college voor promoties aangewezen commissie  
in de aula van de Universiteit op vrijdag 4 december 2015 om 14.15 uur

door

Axel Eduard Spiessens  
geboren op 24 april 1972 te 's-Gravenhage

## **Promotiecommissie**

*Promotor:*

prof.dr. H.W.M. van Kesteren

*Overige leden van de promotiecommissie:*

mr.dr. M.E. van Hilten

prof.dr. W. de Wit

prof.em.dr. H.A. Kogels

prof.dr. B.J.M. Terra

prof.dr. R.A. Wolf

mr. E.N. Punt (adviseur)

Tilburg University / Faculteit Rechtswetenschappen

Internet: <http://www.uvt.nl>

# *Inhoudsopgave*

**Voorwoord / 17**

**Lijst van gebruikte afkortingen / 21**

**Algemeen deel / 27**

## **1 Onderzoek en probleemstelling / 29**

- 1.1 Introductie van het onderzoeksterrein / 29
- 1.2 Probleemstelling / 31
- 1.3 Toetsingskader / 35
- 1.4 Kenmerken van btw en douanerechten / 37
  - 1.4.1 Inleiding / 37
  - 1.4.2 Btw / 37
  - 1.4.3 Btw bij invoer van goederen / 39
  - 1.4.4 Douanerechten / 42
  - 1.4.5 Btw bij uitvoer van goederen / 45
- 1.5 Rechtskarakter van de btw / 46
  - 1.5.1 Inleiding / 46
  - 1.5.2 Verbruiksbelasting / 47
  - 1.5.3 Neutraliteitsbeginsel / 52
  - 1.5.4 Aansluiting bij transacties / 60
  - 1.5.5 Indirecte belasting / 61
  - 1.5.6 Algemene belasting / 62
  - 1.5.7 Aftrek van voorbelasting / 62
  - 1.5.8 Draagkrachtbeginsel / 63
  - 1.5.9 Doelmatigheidsbeginsel / 64
  - 1.5.10 Afsluiting / 65
- 1.6 Rechtskarakter van douanerechten / 69
- 1.7 Belang van het onderzoek / 71
- 1.8 Afbakening van het onderzoek / 76
- 1.9 Plan van aanpak / 82
- 1.10 Samenvatting / 90

## **2 Rechtsbasis en regelgevingsinstrumenten / 93**

2.1	Inleiding / 93
2.2	Unierechtelijke rechtsbasis / 95
2.2.1	Unierechtelijke rechtsbasis btw / 95
2.2.2	Unierechtelijke rechtsbasis douanerechten / 96
2.3	Nationale rechtsbasis / 97
2.4	Inleiding verordeningen en richtlijnen / 97
2.5	Karakter van verordeningen en richtlijnen / 98
2.6	Gebruik van verordeningen en richtlijnen / 101
2.7	GATT-Verdrag / 104
2.8	Mededinging in de Europese Unie / 106
2.9	Rechten en rechtsbeginselen / 107
2.10	Samenvatting / 113
<b>3</b>	<b>Grondgebied / 117</b>
3.1	Gemeenschap / 117
3.2	Douanegebied / 121
3.3	Derdelandsgebied en derde land / 123
3.4	Samenvatting / 125
<b>4</b>	<b>Goederen / 127</b>
4.1	Goederen en diensten / 127
4.2	Begrip goederen en het VWEU en jurisprudentie / 128
4.3	Belastbaar feit invoer / 129
4.4	Ontstaan douaneschuld / 130
4.5	Bijzondere goederen / 130
4.5.1	Inleiding / 130
4.5.2	Elektriciteit / 130
4.5.3	Software / 131
4.5.4	Virtuele goederen / 131
4.5.5	3D-printers / 132
4.5.6	Waardepapieren / 132
4.5.7	Geld / 133
4.5.8	Octrooirechten / 135
4.5.9	Verboden goederen / 135
4.5.9.1	Inleiding / 135
4.5.9.2	Douaneschuld bij verdovende middelen / 136
4.5.9.3	Belastbaar feit invoer bij verdovende middelen / 137
4.5.9.4	Vals geld / 138
4.5.9.5	Verboden handelingen / 139
4.6	Goederen in het vrije verkeer / 142
4.6.1	Inleiding / 142
4.6.2	Goederen van buiten douanegebied / 144
4.7	Communautaire goederen / 148
4.8	Oorsprong van goederen / 150
4.9	Samenvatting / 151

## **5        Het internationale handelsverkeer / 153**

- 5.1        Partijen / 153
- 5.2        Handelscondities / 154
- 5.2.1     Inleiding / 154
- 5.2.2     Incoterms 2010 / 155
- 5.3        Waardepapieren / 157
- 5.4        Keten van handelstransacties / 159
- 5.5        Samenvatting / 160

## **6        Douanerechtelijke gang van zaken / 163**

- 6.1        Feitelijk binnenbrengen van goederen / 163
- 6.2        Douanebestemmingen / 166
- 6.2.1     Inleiding / 166
- 6.2.2     Douaneregeling / 166
- 6.2.3     Vrije zone of vrij entrepot / 166
- 6.2.4     Wederuitvoer van goederen / 167
- 6.2.5     Vernietiging van goederen / 167
- 6.2.6     Afstaan van goederen / 167
- 6.3        Douaneregelingen / 167
- 6.3.1     Inleiding / 167
- 6.3.2     In het vrije verkeer brengen / 167
- 6.3.3     Douanevervoer / 168
- 6.3.4     Stelsel van douane-entrepots / 170
- 6.3.5     Actieve veredeling / 171
- 6.3.6     Behandeling onder douanetoezicht / 172
- 6.3.7     Tijdelijke invoer / 172
- 6.3.8     Passieve veredeling / 173
- 6.3.9     Uitvoer / 173
- 6.4        Aanpassen aangifte / 173
- 6.5        Douaneontwikkelingen / 175
- 6.6        Samenvatting / 175

## **7        Belastbare feiten / 177**

- 7.1        Inleiding / 177
- 7.2        Levering / 178
- 7.3        Dienst / 180
- 7.4        Intracommunautaire verwerving / 180
- 7.4.1     Inleiding / 180
- 7.4.2     Fictieve levering / 185
- 7.4.3     Aanvullende regelingen / 186
- 7.4.4     Vereenvoudigde ABC-regeling / 188
- 7.4.5     Aanvullende nationale regelingen / 189
- 7.4.6     Niet-ingevoerde goederen / 190
- 7.5        Belastbaar feit invoer / 193
- 7.6        Ontstaan van een douaneschuld / 194



7.7	Samenvatting / 195
<b>8</b>	<b>Plaats van het belastbare feit / 197</b>
8.1	Inleiding / 197
8.2	Levering / 197
8.2.1	Inleiding / 197
8.2.2	Algemene regeling levering / 197
8.2.3	Montagelevering / 198
8.2.4	Afstandsverkoop / 199
8.2.5	Plaats ABC-transacties / 200
8.2.6	Verzending of vervoer “in verband met de levering” / 205
8.3	Dienst / 210
8.4	Intracommunautaire verwerving / 210
8.5	Invoer / 211
8.6	Ontstaan van een douaneschuld / 211
8.7	Samenvatting / 211
<b>9</b>	<b>Belastingschuldige / 215</b>
9.1	Het begrip belastingschuldige / 215
9.2	Leveringen, diensten en intracommunautaire verwervingen / 216
9.3	Invoer van goederen / 217
9.4	Ontstaan van een douaneschuld / 222
9.5	Samenvatting / 222
<b>10</b>	<b>Vrijstellingen / 225</b>
10.1	Inleiding / 225
10.2	Vrijstellingen in de Btw-richtlijn / 228
10.2.1	Inleiding / 228
10.2.2	Vrijstellingen artikelen 132 tot en met 137 Btw-richtlijn / 229
10.2.3	Levering en bevoorrading van schepen en luchtvaartuigen / 230
10.2.3.1	Inleiding / 230
10.2.3.2	Schepen / 230
10.2.3.3	Luchtvaartuigen / 234
10.2.3.4	Voorwerpen die vast zijn verbonden / 234
10.2.3.5	Bevoorrading / 235
10.2.3.6	Diensten ten aanzien van (lucht)vaartuigen / 237
10.2.4	Tussenpersonen / 239
10.2.5	Personenvervoer / 241
10.2.6	Intracommunautair goederenvervoer Azoren en Madeira / 242
10.2.7	Intracommunautaire handelingen / 242
10.2.8	Facultatieve vrijstellingen / 243
10.2.8.1	Inleiding / 243
10.2.8.2	Goederen niet in het vrije verkeer / 244
10.2.8.3	Diensten betreffende goederen niet in het vrije verkeer / 247
10.2.8.4	Goederen uit derdelandsgebieden / 248

10.2.8.5	Boor- en werkeilanden / 249
10.2.8.6	Btw-entrepot / 249
10.2.8.7	Diensten btw-entrepot / 252
10.3	Vrijstelling van meerdere leveringen in de handelsketen / 253
10.3.1	Inleiding / 253
10.3.2	Jurisprudentie HvJ / 254
10.3.3	Nog niet ingevoerde goederen / 258
10.3.4	Uitvoer / 259
10.4	Samenvatting / 263
<b>11</b>	<b>Maatstaf van heffing / 265</b>
11.1	Inleiding / 265
11.2	Levering of dienst / 265
11.3	Intracommunautaire verwerving / 266
11.4	Invoer / 266
11.5	Ontstaan douaneschuld / 267
<b>12</b>	<b>Tarief / 269</b>
12.1	Btw- en douanetarief / 269
<b>13</b>	<b>Aftrek van btw / 271</b>
13.1	Aftrek van btw / 271
13.2	Handelingen in een ander land / 276
13.3	Nederlandse uitwerking / 281
13.4	Besluit uitsluiting aftrek / 281
13.5	Formele voorwaarden / 282
13.6	Samenvatting / 284
<b>14</b>	<b>Overige aspecten / 287</b>
14.1	Inleiding / 287
14.2	(Niet-)boeken en mededelen van douanerechten / 288
14.3	Betalingstermijn en zekerheidstelling in het douanerecht / 288
14.4	Terugbetaling en kwijtschelding in het douanerecht / 289
14.5	Btw / 290
14.6	Terugbetaling van btw / 291
14.7	Samenvatting / 295
	<b>Deel invoer / 297</b>
<b>15</b>	<b>Belastbaar feit / 299</b>
15.1	Inleiding / 299
15.2	Terminologie / 302

15.3	Achtergrond belastbaar feit invoer / 303
15.4	Heffing van gelijke werking of andere belasting / 310
15.5	Optreden bij feitelijk binnenbrengen / 311
15.6	Vrijstellingen / 314
15.7	Het in het vrije verkeer zijn van goederen en btw / 316
15.8	Het uitgestelde belastbare feit / 323
15.8.1	Inleiding / 323
15.8.2	Tijdstip belastbare handeling / 323
15.8.3	Tijdstip verschuldigdheid / 326
15.8.4	Tekst art. 71 Btw-richtlijn / 328
15.8.5	Conclusie analyse art. 71 van de Btw-richtlijn / 354
15.9	Douanebestemmingen en art. 71 Btw-richtlijn / 358
15.9.1	Inleiding / 358
15.9.2	Douanebestemmingen / 361
15.9.2.1	Inleiding / 361
15.9.2.2	Douaneregelingen / 361
15.9.2.3	Vrije zone of vrij entrepot / 361
15.9.2.4	Wederuitvoer / 363
15.9.2.5	Vernietiging / 365
15.9.2.6	Afstaan van goederen / 365
15.9.3	Douaneregelingen / 367
15.9.3.1	Inleiding / 367
15.9.3.2	In het vrije verkeer brengen / 367
15.9.3.3	Douanevervoer / 368
15.9.3.4	Douane-entrepots / 369
15.9.3.5	Actieve veredeling / 369
15.9.3.6	Behandeling onder douanetoezicht / 373
15.9.3.7	Tijdelijke invoer / 374
15.9.3.8	Passieve veredeling / 377
15.9.3.9	Uitvoer / 378
15.9.4	Goederen bestemd om te worden aangebracht en tijdelijke opslag / 378
15.9.5	Boor- en werkeilanden / 380
15.9.6	Goederen uit derdelandsgebieden die in het vrije verkeer zijn / 381
15.10	Toetsingskader van het HvJ / 386
15.11	Douanerecht / 387
15.12	Terminologie ontstaan douaneschuld / 388
15.13	Het ontstaan van een douaneschuld / 389
15.14	Het in het vrije verkeer zijn van goederen en douaneschuld / 390
15.15	Art. 201 CDW / 396
15.16	Art. 202 CDW / 401
15.17	Art. 203 CDW / 406
15.17.1	Inleiding / 406
15.17.2	Douanetoezicht / 407
15.17.3	Onttrekking / 408
15.17.4	Art. 865 UCDW / 413
15.17.5	Diefstal / 414
15.18	Art. 203 CDW en belastbaar feit invoer / 415
15.19	Art. 204 CDW / 415

- 15.19.1 Inleiding / 415
- 15.19.2 Niet voldoen aan voorwaarden / 417
- 15.19.3 Zonder werkelijke gevolgen blijven verzuim / 419
- 15.20 Afbakening art. 203 CDW en art. 204 CDW / 420
- 15.21 Art. 204 CDW en belastbaar feit invoer / 422
- 15.22 Vrije zone of vrij entrepot / 430
- 15.23 Preferentiële tariefbehandeling in derde landen na actieve veredeling / 432
- 15.24 Niet ontstaan douaneschuld bij bepaalde omstandigheden / 434
- 15.25 Aansluiting Wet bij de Btw-richtlijn / 439
- 15.26 Het bevoorraden van vervoermiddelen / 442
- 15.27 Afsluiting / 446
- 15.28 Samenvatting / 447

## **16 Plaats van invoer / 459**

- 16.1 Inleiding / 459
- 16.2 Plaats van ontstaan van douaneschuld / 460
- 16.3 Plaats van belastbaar feit invoer / 462
- 16.4 Mededelen, bewijslevering en bewijstermijn / 467
- 16.5 Overnemen inning en terugbetaling / 470
- 16.6 Benelux-Protocol / 473
- 16.7 Uitwerking in de Wet / 474
- 16.8 Samenvatting / 474

## **17 Belastingsschuldige / 477**

- 17.1 Belastingsschuldige / 477
- 17.2 Btw-richtlijn / 478
- 17.3 Nederlandse uitwerking / 484
- 17.3.1 Inleiding / 484
- 17.3.2 Artikelen 22 en 23 van de Wet / 484
- 17.3.3 “Bestemd voor” / 487
- 17.4 Schuldenaar douaneschuld / 490
- 17.4.1 Inleiding / 490
- 17.4.2 Art. 201 CDW / 491
- 17.4.3 Art. 202 CDW / 491
- 17.4.4 Art. 203 CDW / 492
- 17.4.5 Art. 204 CDW / 494
- 17.4.6 Art. 205 CDW / 494
- 17.4.7 Art. 216 CDW / 495
- 17.5 Samenvatting / 495

## **18 Vrijstellingen / 497**

- 18.1 Inleiding / 497
- 18.2 Vrijstellingen bij invoerdiensten / 497
- 18.3 Overige vrijstellingen hoofdstuk 5 Btw-richtlijn / 504

- 18.3.1 Inleiding / 504
- 18.3.2 Goederen waarvan de levering in ieder geval is vrijgesteld / 505
- 18.3.3 Wederimport / 508
- 18.3.4 Diplomatieke betrekkingen en internationale verplichtingen / 509
- 18.3.5 Zeevisserijproducten / 510
- 18.3.6 Invoer van gas en elektriciteit / 511
- 18.3.7 Doorlevering naar andere lidstaat / 511
- 18.3.8 Invoer en levering van goud / 514
- 18.3.9 Goederen vallende onder enkele richtlijnen / 515
- 18.4 Vrijstellingen douanerechten / 519
- 18.5 Uitwerking in de Wet / 524
- 18.6 Samenvatting / 527

## **19 Maatstaf van heffing / 531**

- 19.1 Inleiding / 531
- 19.2 Ontbreken van tegenprestatie bij invoer / 531
- 19.3 Bereiken gelijke btw-druk onbereikbaar ideaal / 534
- 19.4 Uitgangspunten voor bruikbare maatstaf van heffing / 535
- 19.5 Douanewaarde / 538
  - 19.5.1 Inleiding douanewaarde / 538
  - 19.5.2 GATT-verplichtingen / 539
    - 19.5.2.1 Geen bescherming binnenlandse productie / 539
    - 19.5.2.2 Douanewaarde / 542
  - 19.5.3 Douanewaarde bij douaneschuld / 542
    - 19.5.3.1 Inleiding / 542
    - 19.5.3.2 Transactiewaarde goederen / 543
    - 19.5.3.3 Transactiewaarde identieke goederen / 557
    - 19.5.3.4 Transactiewaarde soortgelijke goederen / 558
    - 19.5.3.5 Terugrekenmethode / 558
    - 19.5.3.6 Berekende waarde / 559
    - 19.5.3.7 Redelijke middelen / 560
  - 19.5.4 Douanewaarde en btw / 560
  - 19.5.5 Uitwerking in de Wet / 562
  - 19.5.6 Indirecte belastingdruk op invoer door particulieren / 563
  - 19.5.7 Transactiewaarde binnen concerns / 566
- 19.6 Samenvatting / 567

## **20 Tarief / 573**

- 20.1 Btw- en douanetarief / 573

## **21 Dubbele btw-druk door de combinatie van belastbare feiten / 577**

- 21.1 Inleiding / 577
- 21.2 Combinatie invoer met een levering of dienst / 581
- 21.3 Montagelevering / 582
- 21.4 Situaties bij software / 584

21.5	Inleidende opmerkingen / 585
21.6	Binnenbrengen in de Gemeenschap van standaard software / 589
21.7	Binnenbrengen in de Gemeenschap met latere aanpassing van software / 595
21.7.1	Inleiding / 595
21.7.2	Een of meer prestaties / 595
21.7.3	Levering of dienst en plaats van de prestatie / 596
21.7.4	Maatstaf van heffing / 601
21.8	Software die is aangepast voor het binnenbrengen in de Gemeenschap / 603
21.9	Maatstaf van heffing / 606
21.10	Samenvatting / 607
<b>22</b>	<b>Aftrek van btw en dubbele btw-druk / 611</b>
22.1	Inleiding / 611
22.2	Dubbele btw-druk / 613
22.2.1	Inleiding / 613
22.2.2	Vrijgestelde afnemers, invoer gaat vooraf aan levering of dienst / 613
22.2.3	Vrijgestelde afnemers, levering of dienst gaat vooraf aan invoer / 618
22.2.4	Gebruik van goederen voor belastbaar feit invoer / 620
22.2.5	Belaste leverancier of dienstverrichter en aftrek van btw / 624
22.3	Aftrek van btw bij belaste afnemers / 626
22.4	Aanvullende regelgeving aanbevolen / 626
22.5	Pro rata-aftrek / 629
22.6	Aftrek hoeft niet plaats te vinden bij belastingschuldige / 634
22.7	Gestolen goederen / 639
22.8	Formele vereisten / 643
22.9	Samenvatting / 645
<b>23</b>	<b>Afzien van boeking, terugbetaling en kwijtschelding / 651</b>
23.1	Inleiding / 651
23.2	Inleiding douanerechten / 651
23.3	Boeken douanerechten / 653
23.4	Mededelen douanerechten / 654
23.5	(Niet-)boeken achteraf / 655
23.5.1	Inleiding / 655
23.5.2	Voorwaarden art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, CDW / 656
23.5.2.1	Inleiding / 656
23.5.2.2	Vergissing van de douaneautoriteiten / 657
23.5.2.3	Redelijkerwijze niet kon ontdekken / 660
23.5.2.4	Voldoen aan voorschriften / 661
23.5.2.5	Procedures / 662
23.6	Regeling van art. 236 CDW / 665
23.7	Regeling van art. 237 CDW tot en met 239 CDW / 668
23.8	(Niet-)boeken, terugbetaling en kwijtschelding van btw / 677
23.9	Samenvatting / 681

## **Deel uitvoer / 685**

### **24 Uitvoer als belastbaar feit / 687**

24.1 Plaats uitvoer in btw-systeem / 687

24.2 Uitvoer in douanerecht / 690

24.3 Samenvatting / 691

### **25 Plaats van uitvoer / 693**

25.1 Plaats van uitvoer / 693

25.2 Samenvatting / 696

### **26 Belastingsschuldige / 699**

26.1 Belastingsschuldige / 699

### **27 Vrijstellingen / 701**

27.1 Inleiding / 701

27.2 Uitvoer / 701

27.3 Diensten die rechtstreeks verband houden met uitvoer / 714

27.4 Werkzaamheden met betrekking tot roerende zaken / 719

27.5 Facultatieve vrijstelling voor exporteurs / 720

27.6 Samenvatting / 720

### **28 Maatstaf van heffing / 723**

28.1 Maatstaf van heffing / 723

28.2 Samenvatting / 726

### **29 Tarief / 727**

29.1 Tarief / 727

### **30 Goederen vrijmaken van btw / 729**

30.1 Inleiding / 729

30.2 Belaste belastingplichtigen, particulieren en vrijgestelde belastingplichtigen / 736

30.3 Door belaste belastingplichtigen, btw-druk / 739

30.4 Door belaste belastingplichtigen, wenselijkheid van vrijmaken van btw / 739

30.5 Door belaste belastingplichtigen, beoordeling btw-druk / 741

30.6 Door particulieren, btw-druk / 742

30.7 Door particulieren, wenselijkheid van vrijmaken van btw / 743

- 30.8 Door particulieren, beoordeling btw-druk / 746
- 30.9 Door vrijgestelde belastingplichtigen, btw-druk / 748
- 30.10 Door vrijgestelde belastingplichtigen, wenselijkheid van vrijmaken van btw / 758
- 30.11 Door vrijgestelde belastingplichtigen, beoordeling btw-druk / 765
- 30.12 Beperkingen van het recht op aftrek op kosten / 765
- 30.13 Belaste prestaties privégebruik / 767
- 30.14 Samenvatting / 768

## **31 Bewijs van uitvoer van goederen / 771**

- 31.1 Inleiding / 771
- 31.2 Uitvoer van goederen, douanerechten en intracommunautaire leveringen / 771
- 31.3 Bewijs intracommunautaire levering / 775
- 31.4 Bewijs uitvoer van goederen / 783
- 31.5 Samenvatting / 786

## **Deel conclusies en aanbevelingen / 789**

## **32 Conclusies en aanbevelingen / 791**

- 32.1 Inleiding / 791
- 32.2 Onderzoeksvragen / 792
- 32.3 De eerste onderzoeksvraag / 793
- 32.4 De tweede en derde onderzoeksvraag / 795
- 32.5 De vierde onderzoeksvraag / 806
- 32.6 De vijfde en zesde onderzoeksvraag / 808
- 32.7 Onduidelijkheden in art. 71 van de Btw-richtlijn / 811
- 32.8 Voorstel voor een verbeterde tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn / 816
- 32.9 Afsluiting / 825

## **Summary and conclusions / 829**

## **Lijst van aangehaalde literatuur / 867**

## **Lijst van aangehaalde jurisprudentie / 873**

## **Trefwoordenregister / 899**





## Voorwoord

Mijn onderzoek betreft de invoer en de uitvoer van goederen. Erg mooi aan dit onderwerp is dat het een vrij onontgonnen en voor de rechtspraak belangrijk gebied betreft. Door jarenlang onderzoek heb ik een visie kunnen ontwikkelen op de problematiek, met mijns inziens erg interessante conclusies. Hoewel het onderzoek reeds jaren in beslag heeft genomen vergt het onderwerp invoer en uitvoer van goederen nader onderzoek. Ik had hier eerlijk gezegd nog jaren mee door kunnen gaan, maar op een gegeven moment is het tijd voor afronding en publicatie van het onderzoek. Waar ik van het schrijven van proefschriften begreep dat auteurs wel eens “writer’s block” hadden of er tegenop zagen om weer met het werk verder te gaan, herhaal ik hier wat ik tegen vele vrienden en kennissen altijd al verkondig. Als je het onderwerp interessant vindt en er veel over te onderzoeken valt is onderzoek leuk om te doen. Ik heb nog geen enkele seconde met enige tegenzin aan dit onderzoek gewerkt en had ook nooit last van een “writer’s block”. Als studeren en interesse samengaan, is onderzoek een prettig tijdverdrijf.

Het onderwerp btw bij invoer en uitvoer is reuze interessant. Door jarenlang zo’n onderwerp uit te zoeken heb je soms het idee dat je een rijk aan het exploreren bent, waarbij je het gevoel hebt dat de rest van de btw-collega’s geen enkele interesse heeft om dat rijk ooit te gaan bezoeken. Ik hoop dat velen door dit boek zullen worden geïnspireerd om over de grenzen heen te kijken. Er bestaat over grenzen heen namelijk meer in de wereld van de btw dan het voor de btw bij banken relevante zogenoemde Skandia-arrest. Ik hoop dat het mij is gelukt mijn enthousiasme voor btw bij de invoer en uitvoer van goederen in dit boek tot uitdrukking te brengen en dat de rechtspraak hiervan zal profiteren. In dit boek constateer ik een aantal tekortkomingen in de regelgeving. Ik ga ervan uit dat de Europese en de nationale regelgever dit boek niet ongelezen laten en daadwerkelijk een slag maken om te komen tot betere regelgeving.

Mijn dank gaat eerst en vooral uit naar mijn promotor Herman van Kesteren. Herman, het was bijzonder aangenaam om geregeld met je te filosoferen over dit onderwerp. Door het steeds doordenken op elkaars ideeën is er een boek van de grond gekomen met een fraaie diepgang in de behandeling van het onderwerp. Het was een genot om in een huiselijke omgeving over allerlei onderwerpen privécolleges te ontvangen. Hoewel er op de titelpagina van een proefschrift slechts één naam wordt vermeld, is de opzet en diepgang van dit boek alleen bereikt door de samenwerking met jou. Dank ook aan je vrouw Edith voor de gezelligheid als ik bij je op bezoek kwam.

Ik dank Mariken van Hilten, Walter de Wit, Ben Terra, Han Kogels, Redmar Wolf en Liesbeth Punt (als adviseur) om plaats te willen nemen in de promotiecommissie. Het is een hele eer dat zo'n gerenommeerd gezelschap in mijn promotiecommissie wil plaatsnemen. Toen jullie toezegden hadden jullie overigens vast nog geen idee van de omvang van het werk dat moest worden beoordeeld. Ik ga er van uit dat jullie er desondanks geen spijt van hebben gehad.

Ik dank ook mijn paranimfen. Micha Soltysik dank ik hartelijk. Ik denk met plezier terug aan onze tijd bij de Hoge Raad. Ik ben blij dat ik gebruik heb mogen maken van jouw enorme btw-kennis, doordat jij bereid bent geweest het hele manuscript door te werken en op detailniveau van vele nuttige opmerkingen te voorzien. Voorts bedank ik mijn Amsterdamse collega Ron Bruins Slot voor het op willen treden als paranimf. Het is een genot om dagelijks te worden geconfronteerd met jouw onnavolgbare wijze van dingen op een nuchtere wijze uitleggen. Als vaktechnisch adviseur omzetbelasting sta je als mijn paranimf voor mij ook symbool voor de vele andere collega's die mij dierbaar zijn. Het aantal paranimfen is nu eenmaal krachtens voorschrift beperkt tot twee, anders had ik ook vele andere collega's en oud-collega's er graag bij gehad.

Ik dank Lou Brouwer-Harten voor haar meedenken bij de tekst van mijn voorstel voor art. 71 van de Btw-richtlijn. Ik dank Traysi Smith voor het doornemen en sterk verbeteren van de Engelstalige samenvatting.

In de loop der tijd heb ik met een aantal mensen uit de praktijk gesproken over dit onderwerp. Zonder hen met name te noemen, met name om niet het risico te lopen iemand ongewild te vergeten, wil ik hen met wie ik in de loop der tijd sprak daarvoor hartelijk bedanken.

Ik weet niet of het gebruikelijk is om in een voorwoord auteurs van vakliteratuur te bedanken. Maar ik wil met name Dick van Vliet bedanken die, door in wisselende samenstellingen, boeken te schrijven over zowel btw, als over btw bij invoer, als over douanerechten een interessante basis heeft gelegd om in gedachtevorming op voort te borduren.

Voorts bedank ik de Hoge Raad en de Belastingdienst die dit project hebben ondersteund door mij gezamenlijk vijftien maanden lang een dag in de week studieverlof te verlenen.

Ten slotte bedank ik mijn familie. Ik dank mijn broer Emiel. Ten slotte dank aan mijn moeder. Je vond studeren altijd belangrijk en gaf daarin het goede voorbeeld door zelf op latere leeftijd een middelbare school diploma te behalen en de rechtenstudie te voltooien. Dat ik na drie universitaire studies nog maar een nieuwe studie ben gaan doen in de vorm van een promotieonderzoek, is zo bezien eigenlijk een heel logische gang van zaken. Mijn dank aan jou is niet in woorden te vatten. Aan jou draag ik graag dit boek op.

Het manuscript is afgesloten per 1 juli 2015.

Axel Spiessens

's-Gravenhage, september 2015



## *Lijst van gebruikte afkortingen*

aant.	Aantekening
Achtste richtlijn	Achtste Richtlijn 79/1072/EEG van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen, PbEG 1979, L 331/11
AGS	Aangiftesysteem
art.	artikel
AS	Axel Spiessens
ATA	Admission Temporaire
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
Besluit uitsluiting aftrek	Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968
blz.	bladzijde
BNB	Beslissingen in Belastingzaken Nederlandse Belastingrecht-spraak
btw	belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2006, L 347/1
Btw-verordening	Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU, 2011, L 77/1
b.v.	bijvoorbeeld
BW	Burgerlijk Wetboek
CDW	Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, PbEG, 1992, L 302/1

CFR	Cost & Freight
CIF	Cost, Insurance & Freight
CIP	Carriage & Insurance Paid To
CPT	Carriage Paid To
c.q.	casu quo, als dat geval zich voordoet
DAP	Delivered At Place
DAT	Delivered At Terminal
DDP	Delivered Duty Paid
Dertiende richtlijn	Dertiende Richtlijn 86/560/EEG van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen, PbEG 1986, L 325/1
Douanegebied	douanegebied van de Europese Unie
DWU	Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de unie, PbEU, 2013, L 269/1
e.a.	en andere
e.v.	en volgende
ECLI	European Case Law Identifier
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EEG-Verdrag	Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap
Eerste Richtlijn	Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, PbEG, 1967, nr. 71, blz. 1301
EG	Europese Gemeenschap
EG-Verdrag	Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap
EMAG	EMAG Handel Eder OHG
EU	Europese Unie
EVRM	Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden
EXW	Ex Works
FAS	Free Alongside Ship
FCA	Free Carrier

FED	FED Fiscaal weekblad
FOB	Free On Board
GATT(-Verdrag)	General Agreement on Tariffs and Trade
GATT-code	Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994
GATT 1994	General Agreement on Tariffs and Trade 1994
Gemeenschap	btw-gebied van de Europese Unie
Handvest	Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie
Hoge Raad	Hoge Raad der Nederlanden
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie
Incoterms 2010	International Commercial Terms
Intracommunautaire verwerving	intracommunautaire verwerving van goederen
Jur.	Jurisprudentie van het Hof van Justitie en het Gerecht van Eerste Aanleg
levering	levering van goederen
Levob	Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV
NAVO	Noord-Atlantische Verdragsorganisatie
m.nt.	met noot
NJ	Nederlandse jurisprudentie
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
nr.	nummer
nrs.	nummers
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
Pb	Publicatieblad
Richtlijn 2006/79/EG	Richtlijn 2006/79/EG van de Raad van 5 oktober inzake de belastingvrijstellingen die van toepassing zijn bij invoer van uit derde landen afkomstige kleine zendingen goederen zonder commercieel karakter (gecodificeerde versie), PbEU, 2006, L 286/15
Richtlijn 2007/74/EG	Richtlijn 2007/74/EG van de Raad van 20 december 2007 betreffende de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde en accijnzen op goederen die worden ingevoerd door reizigers komende uit derde landen, PbEU, 2007, L 346/6



Richtlijn 2008/9/EG	Richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, PbEU 2008, L 44/23
Richtlijn 2009/24/EG	Richtlijn 2009/24/EG van het Europees Parlement en de Raad van 23 april 2009 betreffende de rechtsbescherming van computerprogramma's (gecodificeerde versie), PbEU, 2009, L 111/16
Richtlijn 2009/132/EG	Richtlijn 2009/132/EG van de Raad van 19 oktober 2009 houdende bepaling van de werkingssfeer van artikel 143, onder b) en c), van Richtlijn 2006/112/EG met betrekking tot de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor de definitieve invoer van bepaalde goederen, PbEU, 2009, L 292/5
Sagitta	Systeem voor Automatische Gegevensverwerking van Invoeraangiften met Toepassing van Terminals voor het doen van Aangifte
Staatssecretaris	Staatssecretaris van Financiën
Stb.	Staatsblad
Stcrt.	Staatscourant
Tabelpost	post uit de bij de Wet op de omzetbelasting 1968 behorende Tabel II
TIR	Transports Internationaux Routiers
Tweede richtlijn	Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde PbEG, 1967, nr. 71, blz. 1303
t/m	tot en met
UCDW	Verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek, PbEG, 1993, L 253/1
UCP	Uniform Customs and Practice for Documentary Credits
Uitvoeringsbeschikking	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
Uitvoeringsbesluit	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968

Uitvoeringsregeling AWR	Uitvoeringsregeling algemene wet inzake rijksbelastingen 1994
UTC	Uitspraken van de Tariefcommissie en andere rechtscolleges inzake in- en uitvoer
Verdrag van Lissabon	Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap
Verordening nr. 918/83	Verordening (EEG) nr. 918/83 van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanenvrijstellingen, PbEG, 1983, L 105/1
Verordening nr. 1186/2009	Verordening (EG) nr. 1186/2009 van de Raad van 16 november 2009 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanenvrijstellingen, PbEU, 2009, L 324/23
Verordening nr. 1430/79	Verordening (EEG) nr. 1430/79 van de Raad van 2 juli 1979 betreffende terugbetaling of kwijtschelding van in- of uitvoerrechten, PbEG, 1979, L 175/1
Verordening nr. 2144/87	Verordening (EEG) nr. 2144/87 van de Raad van 13 juli 1987 inzake de douaneschuld, PbEG, 1987, L 201/15
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
Voorschrift Tabel II	Voorschrift inzake de bij de Wet op de omzetbelasting 1968 behorende Tabel II, Besluit VB93/575 d.d. 28 maart 1993, zoals dit laatstelijk is gewijzigd bij het Besluit VB98/2970 van 31 december 1998, en aangevuld bij Besluit DGB2003/3581M van 1 augustus 2003
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
V-N	Vakstudie Nieuws
Wet	Wet op de omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WTO	Wereldhandelsorganisatie
Zesde richtlijn	Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, PbEG, 1977, L 145/1



## *Algemeen deel*



# 1 *Onderzoek en probleemstelling*

## 1.1 INTRODUCTIE VAN HET ONDERZOEKSTERREIN

Op goederen in de Europese Unie drukt normaliter een omzetbelasting. De Europese Unie kent een zogenoemd btw-systeem.<sup>1</sup> In de Europese Unie wordt in beginsel btw<sup>2</sup> verschuldigd ter zake van leveringen van goederen en ter zake van diensten die plaatsvinden in de Europese Unie tegen vergoeding door belastingplichtigen.<sup>3</sup> Door het btw-systeem wordt er voor gezorgd, dat in beginsel btw drukt als goederen die in de Europese Unie in het vrije verkeer zijn in het kader van een levering van goederen of een dienst worden overgedragen aan een niet-belastingplichtige, of aan een zogenoemde vrijgestelde belastingplichtige.<sup>4</sup>

Veel goederen worden vervoerd van het ene land naar het andere land. Dit gebeurt veelal in het kader van handelstransacties. Een deel van de goederen worden vervoerd naar, of worden vervoerd vanuit, de groep landen die samen de Europese Unie vormt. Met deze invoer en uitvoer van goederen in de Europese Unie moet rekening worden gehouden in het btw-systeem. Als er namelijk geen

1. Zoals zal worden behandeld in paragraaf 3.1 geldt het btw-systeem ook in Monaco, Man en de op het eiland Cyprus gelegen zones Akrotiri en Dhekelia onder de soevereiniteit van het Verenigd Koninkrijk hoewel deze gebieden geen deel uitmaken van de Europese Unie. Btw staat voor belasting over de toegevoegde waarde.
2. In de lidstaten van de Europese Unie wordt een omzetbelasting geheven volgens het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. Strikt genomen is "omzetbelasting" een soortnaam en dient de term "btw" gereserveerd te blijven voor het stelsel van heffing. Vergelijk Van Hilten 2010, blz. 7. Voorwerp van mijn onderzoek vormt met name de omzetbelasting in de Europese Unie die wordt geheven op grond van een stelsel van heffing over de toegevoegde waarde. In dit verslag van mijn onderzoek hanteer ik daarvoor meestal de term btw. Dit sluit het meeste aan bij de naamgeving van de Btw-richtlijn (Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2006, L 347/1) en daarmee bij de Europese regelgeving die het belangrijkste voorwerp van mijn onderzoek vormt. In de nationale Nederlandse regelgeving wordt de term omzetbelasting gebruikt (bijvoorbeeld in de Wet op de omzetbelasting 1968). In dit verslag van mijn onderzoek kunnen beide begrippen worden gebruikt, aangezien ik alleen onderzoek heb gedaan naar het systeem van omzetbelasting dat wordt geheven op grond van een stelsel van heffing over de toegevoegde waarde. Met name als ik de Nederlandse context van mijn onderzoek beschrijf, hanteer ik in dit onderzoek geregeld de term omzetbelasting in plaats van btw.
3. Het belastbare feit intracommunautaire verwerving van goederen komt aan de orde in paragraaf 7.4.
4. Onder een vrijgestelde belastingplichtige versta ik voor dit onderzoek een belastingplichtige die als belastingplichtige uitsluitend handelingen verricht die als die handelingen uitsluitend in een lidstaat zouden worden verricht in de gehele Gemeenschap (zouden) worden aangemerkt als vrijgestelde leveringen of diensten zonder een recht op aftrek van btw. Met Gemeenschap doel ik op het btw-gebied van de Europese Unie. Belastingplichtigen die vrijgestelde prestaties verrichten waarbij bij uitsluitend plaatsvinden van de handelingen in een lidstaat een recht op aftrek van btw zou bestaan begrijp ik in het verslag van dit onderzoek niet onder de term vrijgestelde belastingplichtige.

btw zou drukken<sup>5</sup> op goederen die van buiten de Europese Unie naar binnen de Europese Unie worden gebracht en er wel btw drukt op bepaalde leveringen van goederen en diensten in de Europese Unie, zou het fiscaal gezien voordelig kunnen zijn (bezien vanuit de positie van degene die de goederen de Europese Unie binnenbrengt), om goederen buiten de Europese Unie aan te schaffen en naar binnen de Europese Unie te vervoeren, zolang de goederen maar niet worden gebruikt voor een belaste levering van goederen of een belaste dienst in de Europese Unie.<sup>6</sup> Dit zou de concurrentiepositie van producenten van goederen, handelaren in goederen en dienstverrichters in de Europese Unie schaden. Bij de inrichting van het btw-systeem ligt het, gelet op de belastbare feiten<sup>7</sup> van leveringen van goederen en diensten, daarom voor de hand dat ter zake van het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie heffing van belasting behoort plaats te vinden. Een dergelijke heffing van belasting bestaat: vanwege het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie, treedt in beginsel in het btw-systeem het belastbare feit invoer van goederen op.<sup>8</sup>

Bij goederen die de Europese Unie worden binnengebracht is er fiscaal gezien normaliter nog meer aan de hand. Bij goederen die worden binnengebracht in de Europese Unie worden veelal namelijk ook douanerechten verschuldigd. Er ontstaat dan een zogenoemde douaneschuld. De Europese Unie die uit meerdere lidstaten bestaat is, afgezien van nadere nuanceringen, die in het verslag van

5. Met het drukken van btw bedoel ik dat er btw is verschuldigd en dat deze btw niet in aftrek kan worden gebracht.
6. Door een dergelijke levering van goederen of dienst zou immers alsnog btw op de goederen gaan drukken.
7. Onder een belastbaar feit wordt op grond van art. 61 van de Btw-richtlijn voor de toepassing van deze richtlijn verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de btw worden vervuld. In art. 2 van de Btw-richtlijn wordt geregeld welke handelingen aan btw zijn onderworpen. Op grond van art. 2, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn wordt aan btw onderworpen "de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht". Hiervan uitgaande is er dus pas sprake van een belastbaar feit bij een levering van goederen als de levering van goederen in een bepaald gebied door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. Vanuit de systematiek van de Btw-richtlijn is een levering van goederen als zodanig dus geen belastbaar feit. Het belastbare feit doet zich immers pas voor als er ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan, waaronder de voorwaarde dat de levering van goederen onder bezwarende titel wordt verricht. Als ik het in dit verslag van mijn onderzoek heb over het belastbare feit levering van goederen, doel ik op het belastbare feit levering van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. Met het belastbare feit dienst doel ik op een dienst die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. Met het belastbare feit intracommunautaire verwerving van goederen doel ik op wat is omschreven in art. 2, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn. Aan btw is op grond van art. 2, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn onderworpen de invoer van goederen. Met het belastbare feit invoer van goederen doel ik op deze aan btw onderworpen handeling, tenminste voor zover het optreden van het belastbare feit invoer van goederen niet op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn wordt uitgesteld. Dit komt nader aan de orde in paragraaf 15.8.
8. Waar ik in dit boek schrijf over het belastbare feit invoer van goederen, doel ik op het belastbare feit invoer van goederen in het btw-systeem. Voor zover ik schrijf over de invoer van goederen zonder verwijzing naar het belastbare feit, doel ik op het feitelijk binnenbrengen van goederen in de Europese Unie. Het gaat daarbij om de grensoverschrijding van goederen. Ik zal in hoofdstuk 15 behandelen dat het belastbare feit invoer van goederen normaliter pas later optreedt dan het tijdstip van het feitelijk binnenbrengen van goederen in de Europese Unie, dus het tijdstip van grensoverschrijding.

dit onderzoek nog aan de orde zullen komen, te zien als één groot gebied, waarbij overschrijding van de buitengrens in beginsel relevant is voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen en voor het ontstaan van een douaneschuld.

Btw en douanerechten zijn twee belastingen met elk hun eigen bestaansrecht. De heffing van btw bij het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie is erop gericht goederen te onderwerpen aan de verbruiksbelasting waaraan leveringen van goederen en diensten in de Europese Unie worden onderworpen. Het belastbare feit invoer van goederen is in het btw-systeem te zien als een steunheffing.<sup>9</sup> De heffing van btw bij het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie zorgt ervoor dat ook op goederen van buiten de Europese Unie die niet in het kader van een levering van goederen of een dienst in de Gemeenschap zijn verworven in beginsel btw drukt. Met de aanduiding Gemeenschap doel ik in dit onderzoek op het btw-gebied van de Europese Unie.<sup>10</sup> De heffing van douanerechten heeft een meer protectionistische inslag dan de verschuldigdheid van btw bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap.

Naast goederen die de Europese Unie worden binnengebracht, zijn er ook goederen die van binnen de Europese Unie naar buiten de Europese Unie worden gebracht. Bij het brengen van goederen van binnen de Europese Unie naar buiten de Europese Unie, dus bij de uitvoer van goederen<sup>11</sup> uit de Europese Unie, lijkt het wellicht voor de hand te liggen dat er in veel gevallen aftrek van, of teruggaaf van in de Europese Unie verschuldigde btw zal plaatsvinden, althans dat de goederen vrij van btw-druk de Europese Unie verlaten. Dit omdat de goederen niet (langer) zullen worden verbruikt binnen de Europese Unie. Btw is namelijk een verbruiksbelasting. In zoverre lijkt in de Europese Unie in het btw-systeem rekening te moeten worden gehouden met de uitvoer van goederen.

Hiermee is het onderzoeksterrein dat ik nader heb onderzocht, van welk onderzoek ik in dit boek verslag doe, kort geschetst: de btw bij de invoer van goederen en de uitvoer van goederen en eventuele parallellen met het douanerecht.

## 1.2 PROBLEEMSTELLING

Mijn onderzoeksterrein omvat hoe in het btw-systeem en bij douanerechten de goederenstromen tussen landen binnen de Europese Unie met landen buiten de

9. In het belastingrecht kan in bepaalde gevallen een steunfunctie worden onderkend. Stevens & De Smid 2014, blz. 9, onderscheiden de steunfunctie als één van de functies van de heffing van belasting. Bij enkele belastingen is de steunfunctie die zij hebben voor één of meer andere belastingen volgens Stevens en De Smid een belangrijk deel van hun bestaansrecht en daarmee van hun rechtsgrond. Als voorbeeld noemen Stevens en De Smid de vennootschapsbelasting, die het ontlopen van inkomstenbelastingdruk voorkomt.

10. Zie hierover paragraaf 3.1.

11. Met uitvoer van goederen doel ik tenzij anders vermeld op het feitelijk brengen van goederen van binnen de Europese Unie naar buiten de Europese Unie. In dit verslag van mijn onderzoek wordt daarnaast de douaneregeling die met de term uitvoer wordt aangeduid behandeld.



Europese Unie een plaats krijgen.<sup>12</sup> Het btw-systeem staat centraal in dit onderzoek. Het douanerecht maakt onderdeel uit van het onderzoeksterrein voor zover ik onderzoek in hoeverre er in het btw-systeem wordt aangesloten bij het douanerecht.

Binnen het btw-systeem onderzoek ik, hoe de invoer van goederen is geregeld en hoe de uitvoer van goederen is geregeld. Voor wat betreft de invoer van goederen ga ik daarbij in op verschillende aspecten die te maken hebben met de verschuldigdheid van btw ter zake van de invoer van goederen. Zo besteed ik onder andere aandacht aan het belastbare feit invoer van goederen, de plaats van het belastbare feit, de belastingschuldige en de maatstaf van heffing.

Het belastbare feit invoer van goederen doet zich voor vanwege grensoverschrijding van goederen. Dit in tegenstelling tot de belastbare feiten levering van goederen (hierna ook: levering) en dienst, die zich normaliter voordoen bij transacties. Ik ga in dit onderzoek na hoe het belastbare feit invoer van goederen zich verhoudt, tot de overige belastbare feiten in het btw-systeem. Ik behandel in hoeverre het belastbare feit invoer van goederen andere kenmerken vertoont dan de belastbare feiten levering en dienst en vergelijk in het onderzoeksverslag regelmatig hoe iets is geregeld bij het belastbare feit invoer van goederen met hoe datgene is geregeld bij deze andere belastbare feiten.

Indien er rondom het invoeren van goederen ook sprake is van een transactie die aanleiding geeft tot een levering of dienst, dan kan er zowel btw worden verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, als ter zake van een levering of dienst. Het zou zich daarbij wellicht kunnen voordoen, dat er een dubbele btw-druk ontstaat waarbij op goederen zowel btw drukt ter zake van het belastbare feit invoer van goederen als ter zake van de levering of dienst. Gedacht kan worden aan een dienst in de Gemeenschap, waarvoor een goed wordt ingevoerd in de Gemeenschap, en waarbij zowel in verband met de dienst als in verband met het belastbare feit invoer van goederen btw wordt verschuldigd. Ik betrek in dit onderzoek de vraag, of in het btw-systeem dubbele btw-druk door de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met het belastbare feit levering of dienst zich zou kunnen voordoen.

Bij goederen die van buiten de Europese Unie, de Europese Unie binnenkomen, wordt veelal belasting verschuldigd in verband met het geldende btw-systeem. Daarnaast ontstaat in dat geval veelal een douaneschuld. Als er twee belastingen worden verschuldigd, waarbij voor elk van die belastingen wordt aangeknoopt bij het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie,<sup>13</sup> ligt het voor de

12. In dit onderzoek richt ik mij op de invoer van goederen in, en de uitvoer van goederen uit, de Europese Unie. Tenzij anders vermeld, kan er bij het lezen van dit boek van worden uitgegaan dat de Europese Unie het gebied is van waaruit wordt beoordeeld of er sprake is van invoer van goederen of uitvoer van goederen. Veelal zal de invoer van goederen in de Europese Unie gepaard gaan met de uitvoer van goederen vanuit een derde land.
13. Als bij goederen eerst later dan het passeren van de goederen van de buitengrens het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt en een douaneschuld ontstaat, dan vindt dat belastbare feit nog steeds plaats, en ontstaat de douaneschuld, in verband met het gegeven dat de goederen de buitengrens zijn gepasseerd.

hand, dat de regels voor de ene belastingsoort aansluiten bij de regels van de andere belastingsoort, althans dat de beide belastingen vergelijkbare regels kennen. Zonder kennis van de specifieke regels van de btw en van de specifieke regels van de douanerechten zou, alvorens kennis te nemen van die regels, te verwachten zijn dat in het btw-systeem (als relatief nieuwe belastingsoort) wordt aangesloten bij de douanerechten (een belasting die, in verschillende vormen, een wat langere bestaansgeschiedenis kent dan de btw). Voor zover dit onderzoek ziet op de invoer van goederen, onderzoek ik dan ook de aansluiting, waarmee ik bedoel het van toepassing zijn van dezelfde of vergelijkbare regels, van de regels van het btw-systeem ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, op de regels die gelden voor de douanerechten. Ik beschrijf verschillende elementen die aan het belastbare feit invoer van goederen zijn verbonden (zoals het optreden van het belastbare feit, de plaats van het belastbare feit en de maatstaf van heffing) en ik hou deze tegen het licht van de regelgeving over douanerechten. Op die punten waar verschillen optreden tussen de regelgeving over btw bij invoer van goederen en de regelgeving over douanerechten zou de regelgeving wellicht kunnen worden verbeterd. Ik merk hierbij op dat het constateren van verschillen niet per definitie betekent dat de regelgeving op het gebied waar de verschillen worden geconstateerd kan worden verbeterd. Als de aansluiting van de regelgeving op het gebied van de btw bij de invoer van goederen op de regelgeving op het gebied van douanerechten wordt onderzocht, zal blijken in hoeverre de heffing van btw bij invoer van goederen en de heffing van douanerechten inderdaad op elkaar aansluiten. Mochten deze belastingen niet op elkaar aansluiten, dan is dat wellicht te verklaren. Ik constateer dat het belastbare feit invoer van goederen en het ontstaan van een douaneschuld twee verschillende belastingen zijn, die elk hun eigen karakter hebben. Het zou daarom kunnen voorkomen dat er verschillen zijn te constateren tussen de heffing van btw bij invoer van goederen en de heffing van douanerechten welke vanuit een verschil in karakter tussen de belastingen zijn te verklaren, welke verschillen daardoor kunnen worden gerechtvaardigd. Verschillen tussen de heffingssystemen van btw bij invoer van goederen en douanerechten kunnen dus wellicht worden gerechtvaardigd. Andersom kan een gelijke behandeling wellicht niet worden gerechtvaardigd, als onvoldoende rekening wordt gehouden met het verschil in karakter tussen de heffing van btw bij de invoer van goederen en de heffing van douanerechten.

In dit onderzoek ga ik na hoe de verschillende aspecten rondom de verschuldigdheid van douanerechten zijn geregeld. Door de behandeling van zowel de verschillende aspecten rondom het belastbare feit invoer van goederen als rondom de verschuldigdheid van douanerechten kan ik ingaan op de aansluiting van de regelgeving van de heffing van btw ter zake van de invoer van goederen bij de regelgeving van de heffing van douanerechten. Ik onderzoek wat er in de regelgeving op het gebied van btw en douanerechten wordt geregeld, in hoeverre er aansluiting bestaat, in hoeverre er verschil bestaat, en in welke mate aansluiting is gewenst.

Het belastbare feit invoer van goederen wordt met name geregeld in de artikelen 2, 30, 70 en 71 van de Btw-richtlijn.<sup>14</sup> Art. 71 van de Btw-richtlijn vormt de verbinding tussen het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen dat geldt bij de btw en het ontstaan van een douaneschuld. Ik onderzoek hoe in dit artikel de aansluiting met het douanerecht wordt geregeld, althans wat er met dit artikel zal zijn bedoeld. Het onderzoek naar wat er op btw-gebied is geregeld voor wat betreft de invoer en uitvoer van goederen brengt voor zover er sprake is, of lijkt te zijn van niet voldoende duidelijke regelgeving, met zich dat er een oordeel wordt gevormd over bepaalde mankementen, en daarmee over de kwaliteit, van regelgeving.

Daarnaast is er, gezien de goederenstromen naar landen buiten de Europese Unie, het aandachtsgebied van de uitvoer van goederen. Het lijkt bij de btw, als verbruiksbelasting, mede gelet op het neutraliteitsbeginsel voor de hand te liggen dat goederen die worden uitgevoerd, in veel gevallen vrij worden gemaakt van btw-druk. De btw kent geen belastbaar feit uitvoer van goederen. Ik onderzoek in hoeverre goederen vrij (behoren te) worden gemaakt van btw-druk bij de uitvoer van goederen. Omdat douanerechten normaliter niet worden teruggegeven als goederen van binnen de Europese Unie naar buiten de Europese Unie worden gebracht, wordt bij de btw, voor wat betreft de uitvoer van goederen, niet samen opgetrokken met de douanerechten.<sup>15</sup> Voor wat betreft de uitvoer van goederen is mijn onderzoek dan ook niet gericht op de aansluiting van de regelgeving op het terrein van de btw bij de regelgeving op het terrein van de verschuldigdheid van douanerechten.

Ik kom tot de volgende onderzoeksvragen:<sup>16</sup>

- Hoe verhoudt het belastbare feit invoer van goederen zich tot de belastbare feiten levering en dienst (vraag 1)?;
- Hoe wordt in de btw-regelgeving de invoer van goederen geregeld (vraag 2)?;
- In hoeverre wordt in de btw-regelgeving ter zake van het belastbare feit invoer van goederen aangesloten bij de regelgeving op het gebied van de heffing van douanerechten (vraag 3)?;
- Kan het zich in de btw-regelgeving voordoen dat er een dubbele btw-druk ontstaat waarbij op goederen zowel btw drukt ter zake van het belastbare feit invoer van goederen als ter zake van het belastbare feit levering of dienst (vraag 4)?;
- Hoe wordt in de btw-regelgeving de uitvoer van goederen geregeld (vraag 5)?;
- In hoeverre worden goederen die worden uitgevoerd uit de Gemeenschap vrij gemaakt van btw-druk en in hoeverre behoren goederen die uit de Gemeenschap worden uitgevoerd vrij te worden gemaakt van btw-druk (vraag 6)?

14. Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU 2006, L 347/1.

15. Er bestaan overigens zogenoemde rechten bij uitvoer. Mede omdat dergelijke rechten normaliter vooral een rol spelen op een beperkt terrein (landbouw), laat ik rechten bij uitvoer in dit onderzoek buiten beschouwing.

16. In de volgorde moet geen volgorde van belangrijkheid van de beantwoording van de verschillende vragen worden gezien.

### 1.3 TOETSINGSKADER

Het btw-systeem heeft een bepaald rechtskarakter en aspecten van de btw kunnen daar ook aan worden getoetst. Het rechtskarakter van een belastingmiddel is voor mij synoniem aan de doelstellingen en het heffingssysteem die aan een belastingmiddel ten grondslag liggen.<sup>17</sup> Het gaat om een ideaalbeeld dat in principe in ieder facet van de regelgeving zou moeten zijn uitgewerkt. Dit ideaalbeeld volgt uit de totstandkomingsgeschiedenis van de regelgeving en uit de kenmerken van hoe het belastingmiddel in de regelgeving is vastgelegd. De doelstellingen van een belastingmiddel zijn dynamisch, zij kunnen in de loop der tijd veranderen.<sup>18</sup> Het rechtskarakter kan zien op wat er in algemene zin<sup>19</sup> moet worden belast en van wie er belasting wordt geheven en kan ook zien op kenmerkende aspecten van de manier van heffen.<sup>20</sup> Btw is een belasting die wordt geheven op basis van een systeem van heffing op basis van toegevoegde waarde. Het heffingssysteem (bijvoorbeeld gekenmerkt door aftrek van voorbelasting) is van dermate groot belang voor het btw-systeem, dat het rechtskarakter van het btw-systeem mijns inziens niet compleet zou worden beschreven, als de kenmerkende aspecten van de wijze van heffen in het rechtskarakter niet zouden worden meegenomen.<sup>21</sup>

Ik onderscheid, zoals ik nader zal toelichten in paragraaf 1.5, een achttal aspecten van het rechtskarakter van de btw. De btw is een verbruiksbelasting, sluit aan bij transacties, is een indirecte belasting, is een algemene belasting en kent aftrek van voorbelasting. Voorts wordt het btw-systeem gekenmerkt door een drietal beginselen: het neutraliteitsbeginsel, het draagkrachtbeginsel en het doelmatigheidsbeginsel.

17. Van Kesteren beschouwt het begrip rechtskarakter als synoniem aan de oorspronkelijke doelstellingen die aan een wet ten grondslag liggen. Dat Van Kesteren uitgaat van de doelstellingen die ten grondslag liggen aan een wet, heeft naar ik aanneem te maken met zijn onderzoek. In het geval van btw en douanerechten moet mijns inziens niet zozeer worden gekeken naar de wet, maar met name naar de Europese regelgeving die het belastingmiddel regelt (bij douanerechten met name enkele verordeningen en bij de btw met name de Btw-richtlijn) en niet zozeer naar een nationale wet die als het goed is slechts uitwerkt wat een richtlijn dwingend voorschrijft. Ik ga daarom niet uit van de doelstellingen die aan een wet ten grondslag liggen, maar van de doelstellingen die aan een belastingmiddel ten grondslag liggen. Vergelijk Van Kesteren 1994, blz. 54-57.
18. Van Kesteren 1994, blz. 54.
19. Hiermee bedoel ik dat het aspect dat in beginsel ter zake van transacties in de vorm van leveringen en diensten wordt geheven van belastingplichtigen wel valt binnen het rechtskarakter. Een nadere invulling in het btw-systeem waarbij bijvoorbeeld voor zogenoemde kleine ondernemers versoepelingen worden toegepast, is minder kenmerkend voor het rechtskarakter (maar kan nog steeds kenmerkend zijn).
20. De in een tijdvak verschuldigde btw wordt berekend door de verschuldigde btw over de belaste prestaties te verminderen met de btw die in aftrek mag worden gebracht. Dat het btw-systeem wordt gekarakteriseerd door aftrek van voorbelasting is mijns inziens, hoewel ook aan te merken als een heffingsaspect, zo kenmerkend voor het btw-systeem dat dit onderdeel behoort uit te maken van het rechtskarakter van de btw. Dit aspect komt overigens ook in het neutraliteitsbeginsel naar voren.
21. Anders Van Kesteren. Hij wijst er op dat het begrijpelijk is dat de wens bestaat, dat met het begrip rechtskarakter zowel het doel als de vorm van een heffingswet wordt aangegeven, omdat de aard van een wet door beide wordt bepaald, maar toch pleit hij voor een strikt afgebakende inhoud van het begrip rechtskarakter, wil het rechtskarakter als juridisch instrument bruikbaar zijn. Van Kesteren 1994, blz. 55.

Mijns inziens kan het btw-systeem, voor zover dat ziet op het belastbare feit invoer van goederen, worden getoetst aan het rechtskarakter van het btw-systeem. Hierbij zij opgemerkt, dat voor zover uit de kenmerken van de regelgeving het rechtskarakter wordt afgeleid en dit rechtskarakter vervolgens wordt gebruikt om (een gedeelte van) de regelgeving te toetsen aan het rechtskarakter, een soort cirkelredenering ontstaat. Dit kan zoveel mogelijk worden voorkomen, door alleen belangrijke objectieve kenmerken van een belasting tot het rechtskarakter te rekenen. De te toetsen regelgeving is dezelfde regelgeving, als waar de toetsingsmaatstaf (mede) uit voortvloeit. Dit hoeft niet bezwaarlijk te zijn, voor zover alleen belangrijke, zo objectief mogelijke kenmerken van een belasting, tot het rechtskarakter worden gerekend. In het btw-systeem valt bijvoorbeeld te denken aan een aspect als het aansluiten bij transacties. Dit is een dergelijk kenmerkend onderdeel van het btw-systeem. De belastbare feiten levering en dienst worden hierdoor gekenmerkt. Anderzijds valt hier bij aan te tekenen dat bij het belastbare feit invoer van goederen dat deel uitmaakt van het btw-systeem duidelijk van dit kenmerkende onderdeel van het btw-systeem wordt afgeweken.

In mijn visie valt uit de btw-regelgeving en de totstandkomingsgeschiedenis daarvan af te leiden, wat de btw voor belasting is, en wat de btw voor essentiële kenmerken heeft, die tot het rechtskarakter van het btw-systeem behoren. De uitwerking in de regelgeving kan vervolgens worden getoetst aan die essentiële kenmerken. Bepaalde onderdelen van de btw, die enigszins lijken af te wijken (denk aan het belastbare feit invoer van goederen) kunnen aan de hand van die essentiële kenmerken worden onderzocht.

Mijns inziens levert het rechtskarakter een aantal structurele kenmerkende elementen op van een belasting. Vervolgens kunnen concrete onderdelen van de regelgeving worden getoetst aan deze elementen. Bij het belastbare feit invoer van goederen, dat toch enige afwijkingen vertoont ten opzichte van de belastbare feiten leveringen en diensten, is het goed om met de structurele kenmerkende elementen van het btw-systeem in gedachten te beoordelen in hoeverre het belastbare feit invoer van goederen “past” binnen het btw-systeem.

In OESO-verband<sup>22</sup> zijn de volgende beginselen geformuleerd waar een btw-systeem aan zou moeten voldoen: neutraliteit, efficiëntie, zekerheid en eenvoud, effectiviteit, redelijkheid en flexibiliteit.<sup>23</sup> De hiervoor onderscheiden aspecten van het rechtskarakter en de door de OESO onderscheide beginselen van efficiëntie, zekerheid en eenvoud, effectiviteit, redelijkheid en flexibiliteit<sup>24</sup> zijn goed hanteerbare maatstaven om het belastbare feit invoer van goederen en de aansluiting daarvan bij douanerechten en het vrij maken van btw-druk bij

22. OESO staat voor de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling.

23. Deze principes zijn in de Engelse taal te vinden op <http://www.oecd.org/ctp/consumption/ConsolidatedGuidelines20130131.pdf> (geraadpleegd 23 september 2015, 17:50 uur). Vergelijk Bomer 2012, blz. 46.

24. De OESO onderscheidt ook nog neutraliteit als beginsel. Dit maakt deel uit van het rechtskarakter van het btw-systeem en vormt als zodanig reeds onderdeel van het toetsingskader.

uitvoer van goederen aan te toetsen.<sup>25</sup> De door het OESO onderscheidde beginselen lijken nauw verwant aan het van het rechtskarakter deel uitmakende doelmatigheidsbeginsel. Ik hanteer dit gezamenlijk als toetsingskader.

Ik zal hierna in paragraaf 1.5 de verschillende elementen van het rechtskarakter nader toelichten. Alvorens daartoe over te gaan, behandel ik voor een goed begrip van de onderhavige materie eerst kenmerken van btw, btw bij invoer van goederen en uitvoer van goederen en douanerechten. Een aantal kenmerken van het btw-systeem die in paragraaf 1.4 worden beschreven maken deel uit van het rechtskarakter van de btw dat in paragraaf 1.5 wordt behandeld. In paragraaf 1.4 leg ik uit wat btw, btw bij invoer van goederen en douanerechten zijn. In de paragrafen 1.5 en 1.6 behandel ik vervolgens het rechtskarakter van btw en douanerechten.

## 1.4 KENMERKEN VAN BTW EN DOUANERECHTEN

### 1.4.1 Inleiding

In paragraaf 1.4.2 behandel ik wat btw is. Ik ga daarbij in op de criteria volgens welke naar het oordeel van het HvJ een belasting als btw kan worden getypeerd (paragraaf 1.4.2). Vervolgens behandel ik wat de kenmerken zijn van btw bij invoer van goederen (paragraaf 1.4.3) en beschrijf vervolgens kenmerken van douanerechten (paragraaf 1.4.4). Ook zal ik ingaan op de kenmerken van btw bij de uitvoer van goederen (paragraaf 1.4.5).

### 1.4.2 Btw

Het Hof van Justitie (hierna: HvJ)<sup>26</sup> heeft een aantal kenmerken van de btw onderscheiden.<sup>27</sup> De voornaamste kenmerken van de btw zijn, naar het oordeel van het HvJ, dat de btw algemeen van toepassing is op transacties betreffende goederen en diensten, dat zij evenredig is aan de prijs van die goederen en diensten, ongeacht het aantal transacties dat heeft plaatsgevonden en dat btw wordt geïnd in elk stadium van het productie- en distributieproces. Btw wordt

25. Het lijkt mij dat het er bij de beginselen die de OESO hanteert met name om gaat, dat er sprake is van een coherent btw-stelsel. Een coherent stelsel wordt immers vanzelfsprekend gekenmerkt door effectiviteit, efficiëntie, redelijkheid en flexibiliteit, zekerheid en eenvoud. Coherentie dient mijns inziens ook op het rechtskarakter te worden betrokken.

Advocaat-generaal Trstenjak onderscheidt overigens een “beginsel van coherentie van het gemeenschappelijke btw-stelsel”. Vergelijk conclusie advocaat-generaal Trstenjak 9 december 2008, nr. C-572/07 (RLRE Tellmer Property sro), ECLI:EU:C:2008:697, Jur. blz. I-04983, punt 47.

26. Met het Hof van Justitie wordt thans op grond van art. 19 van het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna: VEU) gedoeld op het van het Hof van Justitie van de Europese Unie deel uitmakende Hof van Justitie. De afkorting HvJ wordt in dit onderzoeksverslag gehanteerd voor zowel arresten die zijn gewezen toen het Hof van Justitie nog “van de Europese Gemeenschappen” was, als voor arresten die het Hof van Justitie heeft gewezen als onderdeel van het van het Hof van Justitie van de Europese Unie deel uitmakende Hof van Justitie.

27. Het HvJ heeft deze kenmerken met name onderscheiden in het kader van de toetsing door het HvJ van de heffing van belasting aan art. 33 van de Zesde richtlijn (thans: art. 401 van de Btw-richtlijn). In art. 401 van de Btw-richtlijn wordt bepaald, dat de Btw-richtlijn geen beletsel vormt, voor de heffing van belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van een omzetbelasting bezitten.

geheven over de toegevoegde waarde van de goederen en diensten, doordat de over een transactie verschuldigde btw wordt berekend na aftrek van de btw die in de voorgaande stadia is betaald.<sup>28</sup> Btw dient uiteindelijk door de eindverbruiker te worden gedragen.<sup>29</sup> Naar het oordeel van het HvJ<sup>30</sup> is het voor een (positief) antwoord op de vraag of een heffing het karakter van omzetbelasting bezit, niet noodzakelijk dat in de wet betreffende die heffing uitdrukkelijk wordt bepaald dat zij op verbruikers kan worden afgewenteld. Voorts is het naar het oordeel van het HvJ voor een (positief) antwoord, op de vraag of een heffing het karakter van omzetbelasting bezit, niet noodzakelijk dat de belasting door middel van een factuur of een soortgelijk document op de verbruikers wordt afgewenteld.<sup>31</sup>

Btw is een algemene indirecte verbruiksbelasting.<sup>32</sup> Het indirecte karakter houdt in dat de belasting, de btw, wordt geheven bij een ander dan degene op wie de belasting hoort te drukken. De belastingplichtige die goederen levert aan een consument (de eindverbruiker) voldoet de btw op aangifte. De btw behoort in beginsel te drukken op de consumptieve bestedingen van de consument. Als de belastingplichtige de btw kan verhalen op de consument komt de belastingdruk op de consument te rusten. Btw wordt geheven over elke transactie in het productie- en distributieproces. Het strookt niet met de aard van de btw indien zij over zuiver interne fasen van de activiteit van de belastingplichtige zou worden geheven.<sup>33</sup> De evenredigheid van de btw met de prijs houdt ermee verband, dat nauwkeurig moet kunnen worden bepaald, hoeveel belasting bij iedere levering of dienst op de klant wordt afgewenteld.<sup>34</sup> In iedere fase in de (belaste) handelsketen<sup>35</sup> kan de in rekening gebrachte btw in aftrek worden gebracht. Bij de uitvoer van goederen biedt dit aspect een voordeel, ten opzichte van bijvoorbeeld cumulatieve cascadesels, omdat (afgezien van de op dit punt versturende werking van vrijstellingen zonder recht op aftrek van btw) precies kan worden bepaald hoeveel btw er bij een belasting-

28. HvJ 13 juli 1989, nrs. 93/88 en 94/88 (Wisselink en Co. BV e.a.), ECLI:EU:C:1989:324, BNB 1989/289 m.nt. Reugebrink, punt 18, HvJ 19 maart 1991, nr. C-109/90 (Giant NV), ECLI:EU:C:1991:126, Jur. blz. I-01385, punt 12, HvJ 31 maart 1992, nr. C-200/90 (Dansk Denkavit ApS en P. Poulsen Trading ApS), ECLI:EU:C:1992:152, Jur. blz. I-02217, punt 11, HvJ 7 mei 1992, nr. C-347/90, Aldo Bozzi, ECLI:EU:C:1992:200, Jur. blz. I-02947, punt 12 en HvJ 26 juni 1997, nrs. C-370/95, C-371/95 en C-372/95 (Careda SA e.a.), ECLI:EU:C:1997:327, Jur. blz. I-03721, punt 14.
29. HvJ 3 maart 1988, nr. 252/86 (Gabriel Bergandi), ECLI:EU:C:1988:112, Jur. blz. 01343, punt 8.
30. HvJ 26 juni 1997, nrs. C-370/95, C-371/95 en C-372/95 (Careda SA e.a.), ECLI:EU:C:1997:327, Jur. blz. I-03721, punt 18.
31. HvJ 26 juni 1997, nrs. C-370/95, C-371/95 en C-372/95 (Careda SA e.a.), ECLI:EU:C:1997:327, Jur. blz. I-03721, punt 26.
32. Over het verbruiksbelastingkarakter, zie paragraaf 1.5.2.
33. Vergelijk de conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 17 maart 2005, nr. C-475/03 (Banca popolare di Cremona Soc. coop. a.r.l.), ECLI:EU:C:2005:183, Jur. blz. I-09373, punt 55.
34. HvJ 8 juni 1999, nrs. C-338/97, C-344/97 en C-390/97 (Erna Pelzl e.a.), ECLI:EU:C:1999:285, V-N 1999/37.31, punt 25.
35. In dit onderzoek staat de invoer van goederen en de uitvoer van goederen centraal. Bij een aantal achtereenvolgende overdrachten van dezelfde goederen, al dan niet in bewerkte vorm, gebruik ik de term handelsketen. De handelsketen zoals ik die bedoel ziet niet alleen op de handelsfase. Leveringen van goederen die worden geproduceerd zijn immers ook belast. Btw ziet op alle fasen van het productieproces en de handelsfase. De term handelsketen omvat mede fasen in het productieproces.

plichtige drukt, zodat precies dat bedrag aan btw kan worden teruggegeven, zonder dat er daarbij sprake kan zijn van verboden staatssteun.

Btw staat voor belasting over toegevoegde waarde, de manier waarop btw wordt geheven. Voor de berekening van de op aangifte te voldoen btw hoeft niet, zoals de naamgeving doet vermoeden, de toegevoegde waarde te worden berekend. In beginsel wordt de omzet van de verschillende transacties belast en wordt aftrek genoten van de btw die aan de belastingplichtige in rekening is gebracht of is verschuldigd ter zake van inkomende kosten. Ook als er meer inkomende kosten zijn, dan de voor de btw relevante omzet, wordt de btw op deze manier berekend. Overigens is voor de btw een streven naar winst niet relevant voor de beoordeling of iemand belastingplichtig is.

De rechtsvoorganger van de Btw-richtlijn was de Zesde richtlijn. In de volledige naam van de Zesde richtlijn<sup>36</sup> werd door de woorden “inzake omzetbelasting” aangegeven dat er sprake was van een omzetbelasting.<sup>37</sup> In de naamgeving van de rechtsopvolger van de Zesde richtlijn, de Btw-richtlijn, zijn de woorden “inzake omzetbelasting” niet teruggekeerd. Uit de considerans van de Btw-richtlijn volgt, dat met de Btw-richtlijn wordt beoogd harmonisatie van wetgevingen op het gebied van de omzetbelasting tot stand te brengen. Dus ook wat op grond van de Btw-richtlijn wordt geheven is kennelijk bedoeld als een omzetbelasting. Bours<sup>38</sup> betoogt dat door het gebruik van de term omzetbelasting twee zaken worden benadrukt. Ten eerste dat de btw een synthetische belasting is met als basis een samengevoegde grootheid, de omzet. Normalerweise kan zij slechts worden toegepast op achtereenvolgens verrichtte en niet op zichzelf staande handelingen. Voorts wordt volgens Bours door de term omzetbelasting benadrukt, dat btw slechts drukt op de handelingen van ondernemingen die haar actieve subjecten zijn.

In het btw-systeem is, afgezien van in fraudegevallen,<sup>39</sup> het oogmerk van handelingen niet van belang.

#### 1.4.3 Btw bij invoer van goederen

Het belastbare feit invoer van goederen treedt in beginsel op vanwege het door goederen overschrijden van de buitengrens van de Europese Unie, waarbij de goederen het grondgebied van de Europese Unie binnen worden gebracht. Het belastbare feit invoer van goederen lijkt het btw-systeem ter zake van leveringen

36. Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, PbEG, 1977, L 145/1. Deze richtlijn is ingetrokken bij inwerkingtreding van de Btw-richtlijn.

37. Vergelijk Van Zadelhoff 1992, blz. 32 en Swinkels 2001, blz. 5.

38. Bours 1971, blz. 45.

39. Bij fraude kan in het btw-systeem toch het oogmerk van handelingen van belang zijn. Wie fraude pleegt, kan geen beroep doen op het recht van de Unie. Zie HvJ 6 juli 2006, nrs. C-439/04 en C-440/04 (Axel Kittel en Recolta Recycling SPRL), ECLI:EU:C:2006:446, V-N 2006/42.13, punten 43, 54 en 59. Anderzijds kan ook iemand die fraude heeft gepleegd in rekening gebrachte btw herzien, mits het gevaar voor verlies aan belastinginkomsten is uitgesloten. HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98 (Schmeink & Cofreth AG & Co. KG), ECLI:EU:C:2000:469, BNB 2002/167 m.nt. Van Hilten.



en diensten te ondersteunen. Het belastbare feit invoer van goederen zorgt er in principe voor, dat dit systeem van heffing van btw ter zake van leveringen en diensten zo weinig mogelijk wordt verstoord doordat ter zake van goederen die van buiten de Europese Unie komen geen btw zou worden verschuldigd. Het optreden van het belastbare feit invoer van goederen is niet gekoppeld aan het zijn van een belastingplichtige als bedoeld in de Btw-richtlijn. Het maakt voor het verschuldigd worden van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in beginsel niet uit, of het een belastingplichtige is die de goederen invoert.<sup>40</sup> Iedereen die met goederen de buitengrens passeert kan ter zake van het belastbare feit invoer van goederen btw worden verschuldigd. Het maakt voor het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen niet uit of goederen worden ingevoerd in het kader van een levering of dienst. Ook maakt het voor het al dan niet plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen niet uit of de goederen worden gebruikt voor leveringen of diensten. Bovendien maakt het niet uit of er voor een dergelijke prestatie een vergoeding is verschuldigd.

Het brengen van een goed naar de Europese Unie kan plaatsvinden, omdat er in de handelsketen een verplichting tot levering van een goed is aangegaan, in het kader van welke levering het goed wordt vervoerd naar de Europese Unie. Een dergelijke band hoeft er echter niet te zijn. Veelal heeft invoer van een goed niets te maken met een handelsketen betreffende dat goed. Voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen is de handelsketen niet relevant.<sup>41</sup> Het belastbare feit invoer van goederen is niet gericht op transacties. Het belastbare feit invoer van goederen treedt in beginsel op, als een goed de Europese Unie wordt binnengebracht, wat de reden daarvan (handelstransactie of niet) ook is.

Het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen staat los van het begrippenkader levering of dienst. Het belastbare feit invoer van goederen doet zich in beginsel voor bij het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie. Goederen kunnen in de handelsketen tussen verschillende partijen verschillende keren worden geleverd. Deze leveringen vormen dan verschillende schakels van de handelsketen. Tijdens een handelsketen zal een goed wellicht worden ingevoerd in de Europese Unie maar de invoer van goederen vormt, evenals overigens de uitvoer van goederen, geen schakel in de handelsketen.<sup>42</sup> Ik noem dit in dit onderzoek ook het “buiten de handelsketen”-karakter van het belastbare feit invoer van goederen. Waar in het btw-systeem (in een bepaalde lidstaat) de levering en de dienst centrale begrippen vormen, sluit het belastbare feit invoer van goederen aan bij het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie. Dit brengt met zich, dat twee los van elkaar staande begrippenkaders samenkomen in één enkele belasting, de btw. Het belastbare feit invoer van goederen is onderdeel van het btw-systeem. Het belastbare feit is echter niet

40. Er zijn enkele vrijstellingen die zijn gericht op particulieren.

41. Overigens zal voor de bepaling van de douanewaarde normaliter wel naar eventuele transacties met betrekking tot het goed zal worden gekeken.

42. Hetgeen overigens niet wil zeggen dat de invoer van goederen en de uitvoer van goederen niet kunnen plaatsvinden in verband met handelstransacties.

zomaar te koppelen aan alle aspecten die de btw kenmerken. Niet alle btw-kenmerken komen bij het belastbare feit invoer van goederen in even sterke mate terug. In het bijzonder is de koppeling bij het aansluiten bij transacties niet aanwezig. Het belastbare feit invoer van goederen staat als het ware buiten de handelsketen.<sup>43</sup>

Het belastbare feit invoer van goederen is te zien als een steunheffing.<sup>44</sup> Door het belastbare feit invoer van goederen wordt in feite de heffing van btw in alle stadia van het productie- en distributieproces in één keer gecompenseerd. Het belastbare feit invoer van goederen compenseert dat in het binnenlands verkeer goederen in beginsel in iedere fase van de handelsketen met btw worden belast en er op die manier, door verschuldigdheid van btw in combinatie met een recht op aftrek van btw in de verschillende fasen van de handelsketen, in beginsel een btw-druk op goederen rust. Bij de invoer van goederen zorgt het belastbare feit invoer van goederen er in principe voor dat er in één keer een vergelijkbare btw-druk op goederen komt te rusten als die welke in het handelsverkeer binnen de Europese Unie meestal over meer fasen van de handelsketen zou zijn verspreid. Het belastbare feit invoer van goederen is een algemene eenmalige belasting bedoeld om het evenwicht in btw-druk met goederen in het handelsverkeer binnen de Europese Unie te handhaven. Als er eenmaal btw is verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen zal het belastbare feit ten aanzien van de goederen die in de Gemeenschap zijn binnengebracht, zolang de goederen niet worden uitgevoerd en daarna weer worden ingevoerd, niet meer optreden.

Ten aanzien van het gestelde door Bours hiervoor behandeld in paragraaf 1.4.2 valt op te merken dat bij het belastbare feit invoer van goederen sprake is van een eenmalige heffing, niet gerelateerd aan volgende schakels in de handelsketen. Volgens Bours drukt btw op handelingen van ondernemingen die haar actieve subjecten zijn. Het begrip onderneming impliceert ten minste een bepaalde bedrijvigheid, een voortdurende herhaling van handelingen, en een zekere duurzaamheid. Ik wijs er op dat voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen niet van belang is of er sprake is van een onderneming. De twee aspecten die volgens Bours door het gebruik van de term omzetbelasting worden benadrukt, keren dus niet terug bij het belastbare feit invoer van goederen.

Bij het belastbare feit invoer van goederen komt het indirecte karakter van de btw minder sterk tot uiting dan bij leveringen en diensten. Bij het belastbare feit invoer van goederen gaat het er vooral om dat er op goederen die de Europese Unie worden binnengebracht in beginsel btw gaat drukken. Uit de regelgeving over het belastbare feit invoer van goederen volgt niet, dat de regelgeving op het gebied van het belastbare feit invoer van goederen erop zou zijn gericht dat btw gaat drukken op een ander dan degene die de btw wordt verschuldigd. Het kan zijn (en het zal in veel gevallen ook wel zo zijn) dat een belastingplichtige

43. Vergelijk punt 14 van het arrest van het HvJ van 5 mei 1982, nr. 15/81 (Gaston Schul Douane Expéditeur BV (I)), ECLI:EU:C:1982:135, BNB 1982/225 m.nt. Tuk.

44. Het begrip steunheffing heb ik behandeld in paragraaf 1.1.

die een goed invoert en daarbij btw wordt verschuldigd vanwege het belastbare feit invoer van goederen, de goederen in de handelsketen gebruikt voor belaste prestaties, waarbij de goederen (uiteindelijk) bij consumenten terecht komen. In dat geval wordt op dergelijke transacties in de handelsketen richting eindverbruikers btw verschuldigd en bestaat voor de btw die is verschuldigd vanwege het belastbare feit invoer van goederen een recht op aftrek van btw. In dat geval is er per saldo vanwege de opvolgende levering of dienst waarbij btw gaat drukken op de eindverbruiker (uiteindelijk) sprake van, dat de btw kan worden gekarakteriseerd als een indirecte belasting. Bij het optreden van het belastbare feit invoer van goederen als zodanig, is echter in beginsel niet van belang, dat het goed door degene die de goederen invoert wordt doorgeleverd. Ook als er geen sprake is van doorlevering van de goederen wordt btw verschuldigd. De regelgeving op het gebied van het belastbare feit invoer van goederen biedt dan ook geen ondersteuning aan het gegeven dat btw een indirecte belasting zou zijn.

Het belastbare feit invoer van goederen kenmerkt zich ook, doordat het belastbare feit, door gebruik te maken van bepaalde douanerechtelijke regelingen of situaties, veelal kan worden uitgesteld, of afgesteld, ook al is er sprake van een binnenbrengen van een goed in de Europese Unie. Hier heeft het belastbare feit invoer van goederen een sterke link met het douanerecht.

#### 1.4.4 Douanerechten

In verband met het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie ontstaat in beginsel een douaneschuld. In verband met het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie treedt in beginsel ook het belastbare feit invoer van goederen op. Op elkaar gelijkende regelgeving betreffende het belastbare feit invoer van goederen en het ontstaan van een douaneschuld ligt daarom voor de hand. Er bestaat naar het oordeel van het HvJ een zeker parallellisme tussen omzetbelasting en douanerechten.<sup>45</sup> Het belastbare feit invoer van goederen is naar het oordeel van het HvJ in wezen identiek aan het ontstaan van een douaneschuld.<sup>46</sup>

Douanerechten hebben met btw bij het belastbare feit invoer van goederen een aantal kenmerken gemeen, welke kenmerken afwijken van het systeem van btw bij leveringen en diensten.<sup>47</sup> Ook douanerechten zijn van toepassing bij goederen die de Europese Unie worden binnengebracht, ongeacht of de goederen worden binnengebracht in verband met een transactie. Voor het al dan niet ontstaan van een douaneschuld is dus (behalve voor de hoogte van de douaneschuld) niet van belang of er sprake is van een transactie en of voor die

45. HvJ 6 december 1990, nr. C-343/89 (Max Witzemann), ECLI:EU:C:1990:445, BNB 1991/190 m.nt. Ploeger.

46. HvJ 28 februari 1984, nr. 294/82 (Senta Einberger (II)), ECLI:EU:C:1984:81, BNB 1987/6 m.nt. Ploeger.

47. Ook is er in bepaalde mate een afwijking van het belastbare feit intracommunautaire verwerving van goederen. De intracommunautaire verwerving van goederen is een soort correctiemechanisme, dat er in veel situaties voor zorgt dat indien goederen van de ene lidstaat naar de andere lidstaat worden verzonden of vervoerd btw wordt verschuldigd in het land van aankomst van de goederen. Zie over dit belastbare feit paragraaf 7.4.

transactie eventueel een vergoeding is overeengekomen. Ook bij douanerechten is er dus sprake van een belasting met een buiten de handelsketen-karakter. Voorts hangt het antwoord op de vraag of een douaneschuld ontstaat, evenals bij het belastbare feit invoer van goederen niet af van het antwoord op de vraag of een belastingplichtige goederen invoert of dat een particulier<sup>48</sup> goederen invoert: ook een particulier wordt in beginsel douanerechten verschuldigd. In beginsel ontstaat bij ieder ingevoerd goed een douaneschuld, zij het dat de invoer van sommige goederen is vrijgesteld of is onderworpen aan een tarief van nihil.

Toch zijn er verschillen tussen de verschuldigdheid van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en het ontstaan van een douaneschuld. Het belastbare feit invoer van goederen is niet gericht op het beïnvloeden van goederenstromen<sup>49</sup> of op protectionisme.<sup>50</sup> De btw is immers een uniform belastingstelsel waardoor zowel binnen een lidstaat verrichte handelingen als invoer stelselmatig en volgens objectieve criteria worden getroffen.<sup>51</sup> Met de heffing van douanerechten wordt wel beoogd om grensoverschrijdende goederenstromen te beïnvloeden, de opbrengst is slechts bijkomstig.<sup>52</sup> Douanerechten hebben een sterk protectionistisch karakter. Douanerechten worden juist niet geheven ter zake van nationale productie. Douanerechten beschermen bedrijven binnen de Europese Unie tegen concurrentie van buiten de Europese Unie.<sup>53</sup> Douanerechten worden gebruikt bij de handelspolitiek.<sup>54</sup> Van oudsher hebben landen hun binnenlandse productie beschermd tegen buitenlandse productie door het heffen van invoerrechten. Zo spelen douanerechten een rol bij het beschermen van productie binnen de Europese Unie tegen concurrentie met producten geproduceerd in zogenoemde lage lonen landen.

Het doel van het heffen van douanerechten lijkt niet te zijn gericht op het belasten van consumptief verbruik. Er worden in principe douanerechten verschuldigd als goederen in het vrije verkeer komen. Of goederen ook worden

48. Onder een particulier versta ik in dit onderzoek een (rechts)persoon die geen belastingplichtige is. Hieronder vallen in beginsel ook werkzaamheden door publiekrechtelijke lichamen die "als overheid" worden verricht. Dit zijn werkzaamheden welke door publiekrechtelijke lichamen worden verricht in het kader van het specifiek voor hen geldende juridische regime, met uitsluiting van de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten verrichten. HvJ 15 mei 1990, nr. C-4/89 (Comune di Carpaneto Placentino e.a.), ECLI:EU:C:1990:204, Jur. blz. I-01869. Wanneer publiekrechtelijke lichamen werkzaamheden of handelingen verrichten worden zij als belastingplichtige aangemerkt als een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden, en/of als er sprake is van één van de in bijlage I bij de Btw-richtlijn vermelde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn (art. 13 van de Btw-richtlijn).
49. Hooguit kan het verschil in het algemene en verlaagde btw-tarieven en het gebruik maken van vrijstellingen met en zonder recht op aftrek van btw als beïnvloeding van goederenstromen worden beschouwd.
50. Het gaat er in het btw-systeem niet om, dat op goederen van buiten de Europese Unie een hogere btw-druk komt te rusten dan reeds op goederen binnen de Europese Unie drukt.
51. Vergelijk HvJ 5 mei 1982, nr. 15/81 (Gaston Schul Douane Expéditeur BV (I)), ECLI:EU:C:1982:135, BNB 1982/225 m.nt. Tuk, punt 21.
52. Punt & Van Vliet 2000, p. 1-2.
53. In het kader van dit onderzoek laat ik buiten beschouwing de vraag in hoeverre de heffing van douanerechten (economisch) is gerechtvaardigd. Zo ga ik niet in op het antwoord op de vraag in hoeverre douanerechten van belang zijn ter voorkoming van concurrentie met zogenoemde lage-lonen landen.
54. Punt & Van Vliet 2000, p. 2.

verbruikt is van minder betekenis dan bij de btw. Zo is er bij douanerechten geen aftrekmechanisme van douanerechten bij gebruik door belastingplichtigen, of als goederen worden uitgevoerd. Het douanerecht kent echter wel een stelsel van douanebestemmingen waardoor het ontstaan van een douaneschuld kan worden uitgesteld of afgesteld, in beginsel totdat de keuze wordt gemaakt de betreffende goederen daadwerkelijk in het vrije verkeer te brengen. Door die douanebestemmingen is het mogelijk dat ten aanzien van een goed dat zich feitelijk in het douanegebied<sup>55</sup> bevindt, en niet noemenswaardig consumptief wordt gebruikt<sup>56</sup> en later het douanegebied verlaat, geen douaneschuld ontstaat. In die zin lijkt het systeem van het heffen van douanerechten toch een verbruiksaspect te kennen.

De btw is een indirecte belasting. Bij het belastbare feit invoer van goederen is dit aspect reeds lastig te verdedigen, al valt mijns inziens, bij het belastbare feit invoer van goederen, indien verplicht een keuze zou moeten worden gemaakt tussen de term directe belasting of de term indirecte belasting, de keuze uit in het voordeel van de indirecte belasting. Btw is immers een indirecte belasting, voor wat betreft leveringen en diensten, en het belastbare feit invoer van goederen is in het btw-systeem een steunheffing die voorkomt dat er goederen in de Gemeenschap in het vrije verkeer komen zonder btw-druk. Als goederen na de invoer in de belaste handelsketen terechtkomen, wordt alles weer gladgestreken en is er zonder meer sprake van een indirecte belasting.

Bij douanerechten is het lastiger dan bij het belastbare feit invoer van goederen te verdedigen dat er sprake is van een indirecte belasting. Het lijkt immers alsof bij de verschuldigdheid van douanerechten de regelgever zich niet of nauwelijks bekommert om het antwoord op de vraag op wie de belasting behoort te drukken. Er worden goederen ingevoerd en daar moeten douanerechten op drukken. Daar richt het systeem van het heffen van douanerechten zich op. Er moet worden geheven. Vaak worden meerdere personen als schuldenaar aangewezen. Bij de verschuldigdheid van douanerechten is in beginsel kennelijk van weinig of geen belang of de belasting al dan niet zou moeten drukken op een consument.

Bij het ontstaan van een douaneschuld treedt overigens<sup>57</sup> een grotere verscheidenheid op in tarieven, vergeleken met de beperkte verscheidenheid aan tarieven bij het belastbare feit invoer van goederen.

Het ontstaan van een douaneschuld kenmerkt zich doordat het ontstaan van een douaneschuld veelal met behulp van bepaalde douaneregimes kan worden uitgesteld, of afgesteld.

55. Het douanegebied is het gebied van de Europese Unie waar een douaneschuld kan ontstaan. Zoals ik zal behandelen in paragraaf 3.2, omvat het douanegebied van de Europese Unie ook enkele gebieden die geen lid zijn van de Europese Unie. Voorts kent de Europese Unie met enkele landen, zoals Turkije (voor bepaalde producten) een douane-unie.

56. Bij goederen die zich onder een regeling voor tijdelijke invoer bevinden zal er normaliter enig consumptief verbruik plaatsvinden.

57. Zie hiervoor het gemeenschappelijk douanetarief.

Binnen de Europese Unie is een kenmerk van douanerechten dat de opbrengsten, afgezien van een bijdrage voor inningskosten, geheel eigen middelen van de Europese Unie zijn.

#### 1.4.5 Btw bij uitvoer van goederen

Er worden niet alleen vele goederen de Europese Unie feitelijk binnengebracht (van buiten de buitengrens naar binnen de buitengrens). Er worden ook vele goederen naar buiten de Europese Unie gebracht (van binnen de buitengrens naar buiten de buitengrens). Het verschijnsel uitvoer van goederen staat in beginsel los van de handelsketen. Het heeft een buiten de handelsketen-karakter. In de regel zullen goederen worden uitgevoerd in het kader van een handelstransactie, maar dat is bij het uitvoeren van goederen niet noodzakelijk.

Waar het belastbare feit invoer van goederen zijn bestaansrecht lijkt te ontleen aan het zijn van een soort steunheffing om de goederen op de gewenste btw-druk te brengen, lijkt het voor de hand te liggen dat bij uitvoer van goederen aftrek of teruggaaf van btw plaatsvindt, althans dat goederen worden ontdaan van btw-druk. Dit bezien vanuit het adagium: belasten bij invoer van goederen, ontlasten bij uitvoer van goederen. Of goederen bij uitvoer echter inderdaad behoren te worden ontdaan van btw-druk is mede voorwerp van het onderzoek waar ik in dit boek verslag van doe.<sup>58</sup>

Waar bij invoer van goederen een belastbaar feit in het btw-systeem is opgenomen, is er bij de uitvoer van goederen geen belastbaar feit. Het valt op dat bij de uitvoer van goederen niet is gekozen voor aftrek, of een recht op teruggaaf van btw, ongeacht of er in verband met de uitvoer van goederen een levering plaatsvindt en ongeacht of er door een belastingplichtige wordt uitgevoerd. Waar het belastbare feit invoer van goederen samenhang vertoont met het ontstaan van een douaneschuld, is er bij de uitvoer van goederen niet een dergelijke samenhang. Bij de uitvoer van goederen staat in het btw-systeem in veel gevallen het btw-vrij maken van de goederen centraal, zeg maar het ontlasten van goederen van btw-druk. Douanerechten die bij invoer van goederen worden geheven, worden niet vanwege de uitvoer van goederen teruggegeven. In zoverre is de situatie tussen btw bij uitvoer van goederen en douanerechten niet vergelijkbaar. In de sfeer van douanerechten zijn er zogenoemde rechten bij uitvoer of restituties bij uitvoer. Dit betreft met name regelingen voor goederen in de landbouwsfeer, die ik niet in het onderzoek heb betrokken.

Er is bij de uitvoer van goederen een mechanisme om goederen te ontdoen van btw-druk, namelijk het recht op aftrek van btw, of een recht op teruggaaf van btw, in combinatie met het in bepaalde gevallen vrijstellen van een levering in de Gemeenschap. Er is in beginsel recht op aftrek van btw ter zake van leveringen van goederen die in verband met de levering zullen worden uitgevoerd. Ook is er een recht op aftrek van btw ter zake van goederen die worden gebruikt voor handelingen die buiten de Europese Unie worden verricht, indien de handelingen

58. Ik verwijst naar hoofdstuk 30.

indien zij binnen de Europese Unie zouden zijn verricht belaste prestaties zouden zijn geweest. Ook bestaat er een recht op aftrek van btw ter zake van een aantal diensten die te maken hebben met de uitvoer van goederen. Bovendien bestaat er een recht op aftrek van btw ter zake van bepaalde financiële diensten indien de afnemer buiten de Gemeenschap is gevestigd of indien de handelingen samenhangen met goederen die zijn bestemd om uit de Gemeenschap te worden uitgevoerd. Als goederen zijn bestemd voor dergelijke handelingen bestaat er een recht op aftrek van btw dat in stand blijft bij de uitvoer van goederen, ook als de goederen niet in verband met een concrete levering of dienst worden uitgevoerd.

Voor het btw-vrij maken van goederen die worden uitgevoerd is op grond van de Btw-richtlijn relevant of goederen worden uitgevoerd in het kader van een levering. Er wordt ter zake van een levering in verband waarmee goederen worden uitgevoerd normaliter geen btw verschuldigd. De levering is dan vrijgesteld. Wanneer er sprake is van een levering die afgezien van het uitvoerkarakter van de levering belast zou zijn geweest, bestaat er bij de belastingplichtige die de levering verricht een recht op aftrek van btw, zodat de goederen van btw-druk worden ontdaan. Er wordt dus aangeknoopt bij transacties. De uitvoer van goederen kan plaatsvinden in verband met een transactie, maar uitvoer van goederen vindt veelal echter ook plaats hoewel er geen sprake is van een transactie.

Opvallend is de positie van particulieren. Waar goederen ingevoerd door particulieren, afgezien van bepaalde vrijstellingen, volledig in het belastbare feit invoer van goederen worden betrokken, worden goederen uitgevoerd door particulieren slechts onder bepaalde voorwaarden ontdaan van btw-druk. Het recht op aftrek van btw in combinatie met het in bepaalde gevallen niet belasten van een levering van goederen die worden uitgevoerd, leidt normaliter niet tot een ontdoen van goederen van btw-druk bij particulieren die goederen in de particuliere sfeer uitvoeren. Ook biedt het regime van de Btw-richtlijn geen recht op aftrek van btw voor vrijgestelde belastingplichtigen die buiten het kader van een levering goederen uitvoeren die worden gebruikt voor handelingen buiten de Europese Unie die indien die in de Europese Unie zouden hebben plaatsgevonden vrijgestelde prestaties zonder recht op aftrek van btw zouden zijn geweest. Hierdoor blijft er btw drukken op de goederen. Dat betreft de btw die bij de vrijgestelde belastingplichtige in de Gemeenschap op de gemaakte kosten in verband met de goederen drukt.

## **1.5 RECHTSKARAKTER VAN DE BTW**

### **1.5.1 Inleiding**

In dit onderzoek staat het btw-stelsel zoals dat in de Europese Unie is geregeld centraal en houd ik de btw-regelgeving tegen het licht. Nadat ik in paragraaf 1.4 heb aangegeven wat btw is, zal ik in de paragrafen 1.5.2 tot en met 1.5.10 uitgebreid ingaan op het rechtskarakter van de btw. Dit rechtskarakter vormt onderdeel van het toetsingskader behandeld in paragraaf 1.3.

Het rechtskarakter van het btw-systeem bestaat mijns inziens uit acht elementen. In paragraaf 1.5.2 beschrijf ik het aspect dat btw een verbruiksbelasting is. Vervolgens komt in paragraaf 1.5.3 het neutraliteitsbeginsel aan de orde. Vervolgens ga ik in paragraaf 1.5.4 in op het aansluiten bij transacties. Daarna ga ik in paragraaf 1.5.5 in op het indirecte karakter van de btw. Na een behandeling van het algemene karakter (paragraaf 1.5.6), beschrijf ik vervolgens de aftrek van voorbelasting (paragraaf 1.5.7), en het draagkrachtbeginsel (paragraaf 1.5.8). Vervolgens behandel ik het doelmatigheidsbeginsel (paragraaf 1.5.9). Ik sluit deze paragraaf af in paragraaf 1.5.10. Na de behandeling van het rechtskarakter van btw in paragraaf 1.5 beschrijf ik in paragraaf 1.6 het rechtskarakter van douanerechten.

## 1.5.2 Verbruiksbelasting

Eerst en vooral is de btw mijns inziens een verbruiksbelasting. Het rechtskarakter van het btw-systeem bestaat uit acht elementen die ik in paragraaf 1.5 aan de orde stel. Binnen die acht elementen is het aspect van het zijn van verbruiksbelasting het aspect dat centraal staat en het meeste kleuring geeft aan het btw-systeem.

Een verbruiksbelasting is een belasting die is gericht op het verbruik van goederen of diensten. Op grond van art. 1, tweede lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn is de btw een algemene verbruiksbelasting. Het HvJ heeft in het arrest in de zaak Jürgen Mohr<sup>59</sup> overwogen, dat de btw volgens art. 2, van de Eerste richtlijn<sup>60</sup> een algemene verbruiksbelasting op goederen en diensten is.<sup>61</sup> Het HvJ heeft voorts in het arrest in de zaak Albert Collée inzake de vrijstelling die in het btw-systeem van toepassing is bij de intracommunautaire verplaatsing van goederen overwogen, dat binnen het kader van de overgangsregeling de heffing van belasting in het handelsverkeer tussen de lidstaten berust op het beginsel dat de belastingopbrengst toekomt aan de lidstaat waar het eindverbruik plaatsvindt.<sup>62</sup>

Teneinde te komen tot heffing van belasting ter zake van verbruik dient in het btw-systeem aan verbruik een financiële maatstaf te worden gekoppeld. Als maatstaf van heffing wordt bij de btw als verbruiksbelasting om de heffing van belasting hanteerbaar te houden, in beginsel aangesloten bij de ontvangen vergoeding.<sup>63</sup> Het verbruik dat in het btw-systeem wordt belast ziet bij de btw als

59. HvJ 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Jürgen Mohr), ECLI:EU:C:1996:72, BNB 1997/32 m.nt. Van Hilten, punt 19.

60. Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, PbEG, 1967, nr. 71, blz. 1301. Deze richtlijn is ingetrokken bij inwerkingtreding van de Btw-richtlijn.

61. Ook in het arrest van het HvJ van 18 december 1997, nr. C-384/95 (Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG), ECLI:EU:C:1997:627, V-N 1998/5.17, punt 22, wordt art. 2 van de Eerste richtlijn aangehaald. Bomer beschrijft het verbruiksbeginnsel in zijn dissertatie. Bomer 2012, blz. 23-32.

62. HvJ 27 september 2007, nr. C-146/05 (Albert Collée), ECLI:EU:C:2007:549, BNB 2008/12 m.nt. Bijl, punt 22. In HvJ 27 september 2007, nr. C-184/05 (Twoh International BV), ECLI:EU:C:2007:550, BNB 2008/13 m.nt. Bijl, punt 22 en HvJ 6 april 2006, nr. C-245/04 (EMAG Handel Eder OHG), ECLI:EU:C:2006:232, V-N 2006/21.18, punt 31 heeft het HvJ vergelijkbare overwegingen gegeven.

63. Dit voorkomt dat bij de heffing van belasting bij ieder goed moet worden onderzocht of, en zo ja wanneer, het goed wordt verbruikt door de desbetreffende consument.



indirecte belasting in beginsel op het verbruik door de afnemer van een prestatie, waarvoor de vergoeding de beste maatstaf lijkt. Het aansluiten bij de ontvangen vergoeding houdt subjectieve welvaartsbeleving buiten de deur voor zover die welvaartsbeleving niet in de vergoeding tot uitdrukking komt.<sup>64</sup>

Het btw-systeem is niet gericht op het belasten van winst, of inkomen of vermogen, maar is gericht op consumptief verbruik. Dat wil zeggen verbruik door anderen dan belaste belastingplichtigen.<sup>65</sup> Mijns inziens bestaat het karakter van verbruiksbelasting binnen het btw-systeem slechts voor zover het is toegepast op consumptief verbruik. Het btw-systeem is dus niet gericht op verbruik door belaste belastingplichtigen. Hieraan doet niet af dat belaste belastingplichtigen btw worden verschuldigd. Het belasten van prestaties van belastingplichtigen hangt in beginsel slechts samen met het indirecte karakter van de btw. Bovendien is voor het karakter van een verbruiksbelasting gericht op consumptief verbruik ook niet van belang dat de verschillende transacties in een handelsketen in het btw-systeem in beginsel worden belast ook al vinden ze plaats tussen belaste belastingplichtigen. In het btw-systeem wordt nu eenmaal de btw-positie van iedere betrokkene in de handelsketen apart bekeken.

In het btw-systeem wordt in beginsel niet alleen verbruik door consumptie door particulieren met btw-druk belast, maar ook verbruik door vrijgestelde belastingplichtigen. Vrijgestelde belastingplichtigen voldoen in beginsel geen btw over hun prestaties, en hebben in beginsel geen recht op aftrek van btw en zijn daarom evenals particulieren te zien als eindverbruikers van belaste leveringen of diensten.

Bij een verbruiksbelasting, indien daaronder wordt verstaan het belasten van verbruik, in de betekenis van consumptief verbruik, lijkt het aspect dat sprake is van een verbruiksbelasting met zich te brengen dat indien na het belasten van een besteding toch geen verbruik plaatsvindt (een fles melk die de consument na aanschaf, maar voor consumptie uit zijn handen laat vallen)<sup>66</sup> teruggaaf van belasting zou moeten volgen. Een dergelijke teruggaaf vindt onder de werking van de Btw-richtlijn niet plaats.<sup>67</sup> Dit lijkt er voor te pleiten de btw in plaats van als een verbruiksbelasting aan te merken als een bestedingsbelasting. Het gaat, uitgaande van de btw als een bestedingsbelasting, om het belasten van consumptieve bestedingen waarbij wordt beoogd, de consumptie, het ver-

64. Door uit te gaan van de subjectieve vergoeding en daarop het btw-tarief toe te passen, wordt in combinatie met het recht op aftrek van btw in beginsel bereikt dat de btw evenredig aan de vergoeding wordt geheven. Des te meer verbruik, gemeten aan de hand van de vergoeding, des te meer btw in beginsel wordt verschuldigd.

65. Onder een belaste belastingplichtige versta ik voor mijn onderzoek een belastingplichtige die als belastingplichtige uitsluitend handelingen verricht die als die handelingen uitsluitend in een lidstaat zouden worden verricht in de gehele Gemeenschap (zouden) worden aangemerkt als leveringen of diensten die niet zijn vrijgesteld zonder een recht op aftrek van btw. Mijns inziens is een verbruiksbelasting (mede) gericht op verbruik door belastingplichtigen die prestaties verrichten die zijn vrijgesteld zonder recht op aftrek van btw.

66. Denie 1987, blz. 16. Het voorbeeld van de fles melk werd reeds gebruikt door Reugebrink. Hij verving de fles melk in zijn afscheidscollege echter door een fles cognac. Vergelijk Tinhold 1997.

67. Er vindt op grond van art. 185, tweede lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn, in beginsel geen herziening van btw plaats in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal. Lidstaten mogen hier in geval van diefstal van afwijken.

bruik, te treffen, zij het dat er, afgezien van herziening, geen rekening mee wordt gehouden dat consumptie ook kan worden gespreid en later dan de besteding, of zelfs helemaal niet,<sup>68</sup> kan plaatsvinden. De btw richt zich in die visie op het belasten van bestedingen.<sup>69</sup> Als een goed eenmaal in de consumptieve sfeer terecht is gekomen, maakt het in beginsel niet meer uit, in hoeverre het goed wordt verbruikt, de besteding heeft plaatsgevonden. De btw is echter ook niet zozeer als een bestedingsbelasting te karakteriseren. De btw heeft zowel kenmerken van een verbruiksbelasting als van een bestedingsbelasting. Ik meen dat de btw meer weg heeft van een verbruiksbelasting dan van een bestedingsbelasting en daarom als een verbruiksbelasting moet worden gekarakteriseerd.

Door uit te gaan van de btw als verbruiksbelasting lijkt beter dan bij het uitgaan van een bestedingsbelasting te rechtvaardigen dat het geven van vrijwillige bijdragen aan een orgeldraaier of muzikant niet is belast met btw. Indien wordt aangesloten bij een bestedingsbelasting zou het voor de hand liggender lijken een vrijwillige bijdrage aan een muzikant als een belaste besteding aan te merken.<sup>70</sup>

Bij de verschuldigdheid van btw is normaliter de vraag of er een vergoeding tegenover een prestatie staat. Dit duidt er op dat er sprake is van een verbruiksbelasting. De prestatie, dus hetgeen normaliter verbruikt zal gaan worden, staat immers centraal. Nadat is vastgesteld dat er een prestatie is, dient te worden onderzocht of er tegenover de prestatie een vergoeding staat.<sup>71</sup> In het btw-systeem lijkt minder van belang het antwoord op de vraag of er tegenover een vergoeding een prestatie staat.<sup>72</sup> Het karakter van een verbruiksbelasting wordt mijns inziens

68. Bijvoorbeeld de fles melk die kapot valt op de grond, maar ook een goed dat wordt aangeschaft en door de koper direct na aanschaf in een afvalcontainer wordt gedeponeerd.
69. Van Kesteren 1994, blz. 72, geeft aan dat naar haar doelstelling de Wet op de omzetbelasting 1968 zonder al te grote wetenschappelijke bezwaren als bestedingsbelasting is op te vatten, maar daarvoor dient dan wel het begrip "besteding" enger te worden opgevat, namelijk als "bestedingen van particuliere consumenten".
70. Volgens Bijl vormt het arrest van het HvJ in de zaak R.J. Tolsma een inbreuk op de bestedingsgedachte, Bijl, aantekening onder HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93 (R.J. Tolsma), ECLI:EU:C:1994:80, FED 1994/348. Ik merk hierbij echter op dat ook bij een bestedingsbelasting kan worden betoogd dat een vrijwillige bijdrage geen besteding is. Er wordt immers geen geld besteed teneinde een tegenprestatie te verkrijgen, al wordt er wel een uitgave gedaan.
71. Dit is ook de aanpak van het HvJ in zijn arrest van 3 maart 1994, nr. C-16/93 (R.J. Tolsma), ECLI:EU:C:1994:80, BNB 1994/271 m.nt. Finkensieper: "(...) de belastinggrondslag voor een dienstverrichting bestaat in al hetgeen als tegenprestatie voor die dienst wordt ontvangen" (punt 13). Een ander voorbeeld vormt het arrest van het HvJ van 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong-Kong Trade Development Council), ECLI:EU:C:1982:121, BNB 1982/311 m.nt. Tuk, punten 9 t/m 11. Overigens is slechts van belang of er sprake is van prestaties door belastingplichtigen. In het arrest van het HvJ in de zaak R.J. Tolsma wordt onderzocht of er sprake is van een dienstverrichting onder bezwarende titel. Of er sprake is van een belastingplichtige wordt in dat arrest niet onderzocht.
72. In het arrest van het HvJ van 8 maart 1988, nr. 102/86 (Apple and Pear Development Council), ECLI:EU:C:1988:120, Jur. blz. 01443, punten 14 en 15, gaat het HvJ wel uit van een bedrag dat volgens de belastingautoriteiten is aan te merken als een vergoeding en onderzoekt vervolgens of er een prestatie bij past. In punt 14 wordt door het HvJ overwogen dat de voordelen van de bijdrage aan de gehele sector ten goede komen en niet aan de individuele appel- en perentelers. Er is dus slechts een indirect voordeel. Bovendien (punt 15) is er geen verband tussen de omvang van het voordeel dat individuele telers bij de dienstverlening hebben en het bedrag van de verplichte bijdragen. Het HvJ hanteert deze aanpak om te laten zien dat tegenover de door de belastingautoriteiten aangevoerde vergoeding geen prestatie staat. Een andere benadering van het HvJ was denkbaar geweest waarbij eerst zou zijn onderzocht of er wel een prestatie was.

ondersteund door overwegingen van het HvJ in de arresten in de zaken Jürgen Mohr<sup>73</sup> en Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG.<sup>74</sup> alleen verbruik is in het btw-systeem belast. De gebruiker moet identificeerbaar zijn.<sup>75</sup>

Een aantal aspecten in het btw-systeem duidt er op dat er sprake is van een verbruiksbelasting. Te wijzen valt op de regeling van het belastbare feit intracommunautaire verwerving van goederen (hierna ook: intracommunautaire verwerving), welke regeling er in veel gevallen toe leidt, dat btw gaat drukken in de lidstaat waar de goederen naartoe worden vervoerd. Dan zal normaliter geen btw meer drukken in de lidstaat waar de besteding is gedaan. Ook valt te wijzen op de margeregeling<sup>76</sup> en de vrijstelling van de levering van onroerend goed.<sup>77</sup>

Gelet op het voorgaande meen ik dat de btw een verbruiksbelasting is, waarbij voor de maatstaf van heffing wordt aangesloten bij de besteding, de vergoeding. De term verbruiksbelasting maakt duidelijk, dat met het btw-systeem het belasten van verbruik wordt beoogd. Aan het karakter van een verbruiksbelasting wordt mijns inziens niet afgedaan doordat btw in het binnenlandse verkeer daardoor wordt gekenmerkt dat de btw wordt verschuldigd door een ander (namelijk de belastingplichtige) dan de afnemende gebruiker. Dit aspect ziet op het indirecte karakter van de btw en geeft voor de afweging of er sprake is van een verbruiksbelasting of van een bestedingsbelasting weinig tot geen inzicht. De systematische keuze dat de btw is verschuldigd door de belastingplichtige die presteert, brengt meestal met zich dat degene die de btw wordt verschuldigd veelal niet weet en ook niet kan weten of, en zo ja wanneer, de prestatie door de afnemer wordt verbruikt.<sup>78</sup>

Het rechtskarakter van de btw als verbruiksbelasting komt duidelijk naar voren bij de invoer van goederen. Bij het feitelijke binnenbrengen van goederen in de Europese Unie wordt in beginsel btw verschuldigd. Er wordt hier afgeweken van het karakter van een bestedingsbelasting,<sup>79</sup> doordat ook btw wordt verschuldigd ter zake van goederen die worden ingevoerd terwijl de besteding elders, buiten de Europese Unie heeft plaatsgevonden.<sup>80</sup> Het btw-systeem is gericht op verbruik in de Europese Unie.

73. HvJ 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Jürgen Mohr), ECLI:EU:C:1996:72, BNB 1997/32 m.nt. Van Hilten.

74. HvJ 18 december 1997, nr. C-384/95 (Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG), ECLI:EU:C:1997:627, V-N 1998/5.17.

75. HvJ 18 december 1997, nr. C-384/95 (Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG), ECLI:EU:C:1997:627, V-N 1998/5.17, punt 24.

76. Vergelijk Merks 2011, blz. 27-28.

77. Vergelijk Merks 2011, blz. 27-28.

78. Vergelijk Merks 2011, blz. 30.

79. Dat bij het belastbare feit invoer van goederen de douanewaarde als maatstaf van heffing fungeert, doet hier niet aan af. Het gaat hier immers niet om het belasten van een besteding, maar om het vaststellen van een maatstaf van heffing die ervoor zorgt dat er bij het optreden van een belastbaar feit ook een bedrag aan verschuldigde btw aan dit belastbare feit kan worden gekoppeld (bestaande uit de maatstaf van heffing vermenigvuldigd met het btw-tarief). De douanewaarde vormt, zoals ik behandel in paragraaf 19.2, niet een vergoeding die als tegenprestatie of besteding is aan te merken tegenover het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap.

80. Vergelijk Van Hilten 1992, blz. 18.

Men kan het optreden van het belastbare feit invoer van goederen met behulp van douanerechtelijke regelingen of situaties uitstellen, totdat duidelijk is dat goederen in de Europese Unie zullen worden gebruikt en indien men dat wil pas dan de goederen die nog niet in het vrije verkeer zijn in het vrije verkeer brengen, waarbij het belastbare feit invoer van goederen optreedt. Het gegeven dat het belastbare feit invoer van goederen met behulp van bepaalde douanerechtelijke regelingen of situaties kan worden uitgesteld totdat goederen in het vrije verkeer worden gebracht, ondersteunt dat er sprake is van een verbruiksbelasting. In art. 71 van de Btw-richtlijn wordt het uitstel van het belastbare feit invoer van goederen na het feitelijke binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap geregeld. Zolang goederen nog niet in het vrije verkeer zijn gebracht kan er gelet op de strikte voorwaarden die van toepassing zijn bij de verschillende in art. 71 van de Btw-richtlijn vermelde regelingen of situaties van noemenswaardig verbruik van goederen geen sprake zijn. Hierbij past, dat als goederen bijvoorbeeld vanuit China feitelijk worden binnengebracht in de Gemeenschap in Duitsland en vervolgens naar Polen worden vervoerd, waar de goederen ten invoer worden aangegeven, het belastbare feit invoer van goederen pas optreedt in Polen en dat in Polen de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd. Op leveringen van nog niet ingevoerde goederen kan een vrijstelling met recht op aftrek van btw van toepassing zijn.

Het gegeven dat goederen bij uitvoer van goederen over het algemeen vrij van btw de Europese Unie verlaten, duidt op een verbruiksbelastingkarakter. In een bestedingsbelasting ligt het niet voor de hand dat goederen bij uitvoer van goederen vrij van btw-druk de Europese Unie verlaten. In de Europese Unie zal immers de besteding hebben plaatsgevonden. Het valt overigens op dat met name goederen van particulieren de Europese Unie niet vrij van btw verlaten.

Ik merk op dat aangezien het verbruiksbelastingkarakter met zich brengt dat in beginsel btw wordt verschuldigd bij de invoer van goederen ongeacht wie er invoert, het consequent lijkt dat het verbruiksbelastingkarakter in beginsel met zich brengt dat uitgevoerde goederen worden ontdaan van btw-druk ongeacht wie er uitvoert. Hierbij lijkt dan wel rekening te moeten worden gehouden met verbruik van de goederen dat reeds heeft plaatsgevonden in de Gemeenschap, zodat goederen slechts worden ontdaan van btw voor zover ze nog niet verbruikt zijn. Bij de invoer van goederen wordt immers ook rekening gehouden met het verbruik van de goederen dat reeds heeft plaatsgevonden buiten de Gemeenschap. Voor de maatstaf van heffing wordt immers zoveel mogelijk aangesloten bij de vergoeding die staat tegenover de goederen zoals ze worden ingevoerd.<sup>81</sup> Als goederen gedeeltelijk zijn verbruikt buiten de Gemeenschap, zal deze vergoeding vanwege dat verbruik veelal lager zijn dan de nieuwprijs van de goederen. De vergoeding die staat tegenover de goederen zoals ze worden ingevoerd, is hetgeen wat de goederen een afnemer subjectief waard zijn op het tijdstip van grensover-

81. Bij invoer van goederen hoeft er geen levering of dienst plaats te vinden. Voor de bepaling van de maatstaf van heffing voor het belastbare feit invoer van goederen wordt in eerste instantie aangesloten bij de transactiewaarde van de goederen.

schijding, na het verbruik van de goederen dat eventueel buiten de Gemeenschap heeft plaatsgevonden.

Mijns inziens ondersteunen de heffing van btw bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap en het in veel gevallen ontdoen van goederen van btw-druk bij de uitvoer van goederen dat er in het btw-systeem sprake is van een verbruiksbelasting. Ook het systeem van intracommunautaire verwerkingen,<sup>82</sup> de regeling afstandsverkopen<sup>83</sup> en de plaatsbepalingsregels bij een montagelevering<sup>84</sup> lijken er op gericht, dat bij goederen btw gaat drukken in het land van verbruik.

Ten slotte illustreert het aspect dat op grond van art. 59bis van de Btw-richtlijn lidstaten kunnen besluiten om bepaalde diensten die op grond van de plaats van dienstbepalingen in de lidstaat plaatsvinden niet in de heffing van btw te betrekken als het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie van de diensten buiten de Europese Unie plaatsvindt en dat omgekeerd lidstaten kunnen besluiten om bepaalde diensten die op grond van de plaats van dienstbepalingen buiten de Europese Unie plaatsvinden in de heffing van btw te betrekken als het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie binnen de Europese Unie plaatsvinden mijns inziens het verbruiksbelastingkarakter van het btw-systeem. De verschuldigdheid van btw in de Gemeenschap hangt immers af van het antwoord op de vraag of het gebruik van de goederen in de Gemeenschap plaatsvindt.

Ik kom tot de conclusie dat de btw is aan te merken als een verbruiksbelasting. Waar in het btw-systeem ter zake van transacties in het binnenlandse verkeer het karakter van verbruiksbelasting zich al opdringt, wordt een en ander mijns inziens helemaal duidelijk als de behandeling van de invoer van goederen en de uitvoer van goederen in de beschouwing wordt betrokken.

### 1.5.3 Neutraliteitsbeginsel

Een belangrijk beginsel in het btw-systeem is het neutraliteitsbeginsel.<sup>85</sup> Eenduidig in betekenis lijkt het neutraliteitsbeginsel echter niet. Neutraliteit ziet in het btw-systeem voor een belangrijk deel op neutraliteit in concurrentieverhoudingen. De ene belastingplichtige mag niet anders worden behandeld dan een andere belastingplichtige die eenzelfde prestatie verricht.<sup>86</sup> In het arrest in de zaak Sandra Puffer<sup>87</sup> heeft het HvJ overwogen dat het beginsel van fiscale neutraliteit in de eerste plaats de gelijkheid van behandeling van belastingplich-

82. Intracommunautaire verwervingen behandel ik in paragraaf 7.4.

83. De regeling afstandsverkopen behandel ik in paragraaf 8.2.4.

84. De montagelevering behandel ik in paragraaf 8.2.3.

85. Bomer noemt het neutraliteitsbeginsel een klassiek btw-beginsel. Bomer 2012, blz. 43-56. In zijn arrest van 4 mei 2006, nr. C-169/04 (Abbey National plc (II)), ECLI:EU:C:2006:289, V-N 2006/45.15, punt 56, overweegt het HvJ dat het door de Zesde richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel "met name" is gebaseerd op het beginsel van fiscale neutraliteit.

86. Van Hiltten 2010, blz. 14-15.

87. HvJ 23 april 2009, nr. C-460/07 (Sandra Puffer), ECLI:EU:C:2009:254, V-N 2009/25.17, punt 56.

tigen verzekert. De fiscale neutraliteit strekt zich dus in deze betekenis niet uit tot personen die niet aan de Btw-richtlijn zijn onderworpen.<sup>88</sup>

In de considerans van de Eerste richtlijn, was ten aanzien van neutraliteit opgenomen:

“Overwegende dat de vervanging van de in het merendeel der Lid-Statens geldende cumulatieve cascadesystemen door het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (...) moet leiden tot neutraliteit ten aanzien van de mededinging in die zin, dat binnen elk land op soortgelijke goederen dezelfde belastingdruk zal rusten ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen en dat in het internationale handelsverkeer de hoogte van de belastingdruk op de goederen bekend zal zijn zodat een nauwkeurige compensatie van deze druk kan worden bewerkstelligd”

Hoewel de Eerste richtlijn sinds de inwerkingtreding van de Btw-richtlijn niet meer geldt, meen ik dat aan deze uitleg van het neutraliteitsbeginsel ook onder het regime van de Btw-richtlijn betekenis mag worden toegekend.<sup>89</sup> Neutraliteit valt gelet op voormelde considerans, uiteen in twee aspecten:

- 1 op soortgelijke goederen moet dezelfde belastingdruk rusten ongeacht de lengte van de handelsketen. Het gaat er om dat dezelfde procentuele belastingdruk op soortgelijke goederen drukt. Dit wordt bereikt door het systeem van prijsevenredige heffing gecombineerd met de aftrek van voorbelasting;<sup>90</sup>
- 2 in het internationale handelsverkeer moet de hoogte van de belastingdruk bekend zijn, zodat deze bij uitvoer van goederen nauwkeurig kan worden gecompenseerd.

Op basis van jurisprudentie van het HvJ onderscheidt Swinkels een viertal betekenissen van neutraliteit. Hij onderscheidt het ontbreken van cumulatie van belasting, neutraliteit tussen belastingplichtigen, de neutraliteit tussen eindverbruikers en de neutraliteit tussen transacties.

De eerste twee betekenissen lijken gezamenlijk gezien, qua betekenis, aan te sluiten bij de twee hiervoor onderscheiden betekenissen uit de considerans van de Eerste richtlijn. Ik ga op deze plaats in op de derde en vierde door Swinkels onderscheiden belangrijke betekenissen.

Volgens Swinkels<sup>91</sup> betekent neutraliteit onder andere dat er neutraliteit moet worden betracht tussen eindverbruikers. Ik neem aan dat Swinkels hiermee bedoelt, dat er gelijkheid moet worden betracht tussen eindverbruikers. Met

88. Vergelijk Bommer 2012, blz. 351.

89. De Eerste richtlijn heeft immers tot het invoeren van de Btw-richtlijn gegolden en gold dus ten tijde van de werking van de Zesde richtlijn. Met de overgang van de Zesde richtlijn naar de Btw-richtlijn zijn geen wijzigingen beoogd.

90. Het HvJ overweegt in het arrest van 14 februari 1985, nr. 268/83 (D.A. Rompelman en E.A. Rompelman-Van Deelen), ECLI:EU:C:1985:74, BNB 1985/315 m.nt. Simons, punt 19 “(...) dat de aftrekregeling tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten mits die activiteiten op zich aan de heffing van btw zijn onderworpen”.

91. Swinkels 2001, blz. 19-32.

neutraliteit tussen eindverbruikers doelt Swinkels in de eerste plaats op het uitgangspunt dat op ieder, naar ik aanneem soortgelijk, product hetzelfde btw-percentage dient te rusten. In de tweede plaats doelt Swinkels met neutraliteit tussen eindverbruikers dat er heffing van btw moet plaatsvinden als een zakelijk geëtiketteerd goed voor privédoeleinden wordt gebruikt. Dit laatste aspect staat los van de invoer van goederen en de uitvoer van goederen en laat ik hier daarom buiten beschouwing. Het eerste aspect wordt door Swinkels niet ondersteund door een verwijzing naar jurisprudentie van het HvJ, maar lijkt een basis te kunnen vinden in het eerste aspect dat hiervoor in de considerans van de Eerste Richtlijn werd beschreven.<sup>92</sup> Ook het HvJ heeft meermaals overwogen dat het neutraliteitsbeginsel zich ertegen verzet dat soortgelijke goederen, die dus met elkaar concurreren, voor de btw ongelijk worden behandeld.<sup>93</sup> Voor zover op soortgelijke producten in het binnenlandse verkeer een zelfde btw-druk rust, is dat mijns inziens een gevolg van de neutraliteit tussen belastingplichtigen.<sup>94</sup> Belastingplichtigen die soortgelijke producten leveren, mogen in het btw-systeem niet verschillend worden behandeld.<sup>95</sup> Het neutraliteitsbeginsel richt zich getuige de jurisprudentie van het HvJ met name op de concurrentieverhoudingen tussen belastingplichtigen.<sup>96</sup> Die concurrentieverhouding zal ik als eerste betekenis van het neutraliteitsbeginsel aanhouden. In zoverre wijk ik in mijn uitleg van het neutraliteitbeginsel af van de voormelde considerans.

Met neutraliteit op transacties doelt Swinkels op drie aspecten. De eerste is de gelijke behandeling van legale en illegale transacties. In het btw-systeem worden bij de invoer van goederen en bij de uitvoer van goederen legale en illegale transacties gelijk behandeld. Sommige illegale activiteiten zijn echter zodanig illegaal dat ze buiten het btw-systeem vallen. Ik beschrijf dit in paragraaf 4.5.9. Op de tweede plaats betekent neutraliteit op transacties volgens Swinkels een

92. Daar stond immers vermeld: “op soortgelijke goederen moet dezelfde belastingdruk rusten ongeacht de lengte van de handelsketen. Het gaat er om dat dezelfde procentuele belastingdruk op soortgelijke goederen drukt (...)”.
93. HvJ 10 april 2008, nr. C-309/06 (Marks & Spencer plc (II)), ECLI:EU:C:2008:211, V-N 2008/21.22, punt 47 en HvJ 10 november 2011, nrs. C-259/10 en C-260/10 (The Rank Group plc), ECLI:EU:C:2011:719, V-N 2011/62.20, punt 32.
94. In het arrest van het HvJ van 10 april 2008, nr. C-309/06 (Marks & Spencer plc (II)), ECLI:EU:C:2008:211, V-N 2008/21.22, punt 48, wordt het neutraliteitsbeginsel overigens na de in de hoofdtekst vermelde regel toegespitst op de concurrentieverhoudingen tussen belastingplichtigen. Van Hilten merkt op dat het HvJ steeds nadrukkelijker de gedachte uitdraagt, dat de fiscale neutraliteit zich er niet alleen tegen verzet dat ondernemers die dezelfde prestaties verrichten verschillend worden behandeld, maar zich er ook tegen verzet dat concurrerende diensten aan een verschillende behandeling worden onderworpen. Van Hilten 2010, blz. 31-32.
95. Het HvJ overweegt in zijn arrest van 16 september 2004, nr. C-382/02 (Cimber Air A/S), ECLI:EU:C:2004:534, V-N 2004/52.14, punt 24 “voorts verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld inzake de Btw-heffing.” Vergelijk HvJ 8 december 2005, nr. C-280/04 (Jyske Finans A/S), ECLI:EU:C:2005:753, V-N 2005/60.21, punt 39 en de conclusie van advocaat-generaal Trstenjak van 9 december 2008, nr. C-572/07 (RLRE Tellmer Property sro), ECLI:EU:C:2008:697, Jur. blz. I-03227, punt 43. Opvallend is overigens dat het HvJ het heeft over “ondernemers” waar gelet op de tekst van de Btw-richtlijn veeleer de term “belastingplichtige” voor de hand zou hebben gelegen.
96. Vergelijk HvJ 25 april 2013, nr. C-480/10 (Commissie/Zweden), ECLI:EU:C:2013:263, V-N 2013/24.15, punt 17: “Van schending van het beginsel van fiscale neutraliteit kan evenwel slechts sprake zijn tussen concurrerende ondernemingen, (...)”.

gelijke behandeling naar juridische vorm. Bij de invoer van goederen en de uitvoer van goederen is de juridische vorm van degene die invoert of uitvoert van weinig belang. Er zijn slechts enkele verschillen tussen particulieren, belaste belastingplichtigen en vrijgestelde belastingplichtigen. Enkele vrijstellingen gelden bijvoorbeeld alleen voor particulieren. Op de derde en laatste plaats moeten transacties afzonderlijk worden behandeld. Dit gebeurt bij de invoer van goederen en bij de uitvoer van goederen. Het belastbare feit invoer van goederen treedt op per goed. Overigens ontstaat ook een douaneschuld per goed. De eerste twee van deze aspecten die Swinkels onder de neutraliteit van transacties brengt, zijn aspecten, die ik schaar onder het begrip concurrentieverhoudingen tussen belastingplichtigen.

Bomer onderscheidt fiscale neutraliteit in twee betekenissen. In de eerste plaats in de betekenis van het gelijkheidsbeginsel in fiscale verhoudingen en in de tweede plaats in de zin van het bevrijden van voorbelasting.<sup>97</sup> Dit zijn twee aspecten die ook naar voren komen in de considerans van de Eerste richtlijn en in de eerste twee door Swinkels onderscheiden belangrijke betekenissen van neutraliteit. Bomer wijst er terecht op dat het neutraliteitsbeginsel in de zin van het gelijkheidsbeginsel een maatstaf vereist.<sup>98</sup> Welke gevallen zijn immers gelijk? Neutraliteit is een relatief begrip. Neutraliteit heeft altijd betrekking op bepaalde verhoudingen.<sup>99</sup>

Naar het oordeel van het HvJ verzekert het beginsel van fiscale neutraliteit in de eerste plaats de gelijkheid van behandeling van belastingplichtigen. Uit het arrest van het HvJ in de zaak Eurodental Sàrl,<sup>100</sup> volgt dat het HvJ van oordeel is, dat er sprake is van schending van het neutraliteitsbeginsel wanneer handelingen die een intracommunautair karakter vertonen recht op aftrek van btw zouden geven, terwijl dezelfde handelingen wanneer zij binnen een lidstaat worden verricht niet tot een recht op aftrek leiden. Naar het oordeel van het HvJ zouden belastingplichtigen die een intracommunautaire handeling verrichten dan in een gunstiger positie komen te verkeren dan belastingplichtigen die een binnenlandse handeling verrichten.

Het begrip neutraliteit wordt volgens advocaat-generaal Sharpston<sup>101</sup> in verband met de btw in twee betekenissen gebruikt: enerzijds is de btw neutraal voor de belastingplichtigen, in de zin dat de gevolgen ervan, de belasting, niet op hen drukken; anderzijds is de btw neutraal in de zin dat vergelijkbare prestaties niet verschillend mogen worden belast om de mededinging niet te vervalsen.

Van Hilten geeft aan dat het HvJ de fiscale neutraliteit niet alleen reserveert voor de mededingingsneutraliteit die de richtlijngever voor ogen had. Gelet op de

97. Bomer 2012, blz. 380.

98. Bomer 2012, blz. 388.

99. Van Hilten 2010, blz. 19-20.

100. HvJ 7 december 2006, nr. C-240/05 (Eurodental Sàrl), ECLI:EU:C:2006:763, V-N 2007/2.17, punten 38, 46 en 47.

101. Conclusie advocaat-generaal Sharpston 8 mei 2012, nr. C-44/11 (Deutsche Bank AG), ECLI:EU:C:2012:276, voetnoot 18.



jurisprudentie moet de omzetbelasting volgens Van Hilten ook “inwendig” dat wil zeggen voor de ondernemer zelf, neutraal uitwerken, zonder cumulatie van btw.<sup>102</sup>

Ik ga in dit onderzoek uit van het neutraliteitsbeginsel dat ziet op twee aspecten.

- 1 De neutraliteit moet in de eerste plaats vanuit de positie van de belastingplichtigen worden begrepen. Belastingplichtigen moeten op gelijke wijze worden behandeld.

Dit kan alleen als er geen cumulatie optreedt, dus als er in beginsel sprake is van een recht op aftrek van btw, anders zou een belastingplichtige die slechts een klein gedeelte van een productieketen verzorgt worden benadeeld ten opzichte van een belastingplichtige die in zijn of haar onderneming meerdere stadia van de productieketen voor zijn of haar rekening neemt. De gelijke behandeling staat centraal. Dat er op goederen uiteindelijk dezelfde btw-druk rust is een gevolg van deze neutraliteit. Dat dezelfde procentuele belastingdruk op soortgelijke goederen drukt wordt bereikt door het systeem van prijsevenredige heffing. In het btw-systeem wordt bij transacties voor de maatstaf van heffing in beginsel aangesloten bij de prijs die de wederpartij ter zake van de transactie betaalt. Een dubbele btw-druk is in strijd met het neutraliteitsbeginsel.<sup>103</sup>

- 2 Er is mijns inziens vanuit het neutraliteitsbeginsel een, wat ik zal noemen, gerichtheid tot btw-compensatie, ofwel het ontdoen van goederen van btw-druk bij de uitvoer van goederen in het internationale handelsverkeer. In het internationale handelsverkeer behoort de hoogte van de btw-druk bekend te zijn, zodat deze belastingdruk bij uitvoer van goederen nauwkeurig kan worden gecompenseerd. Ik neem aan dat het bekend zijn van btw-druk opdat nauwkeurig zou kunnen worden gecompenseerd niet volstaat, om te voldoen aan dit aspect van het neutraliteitsbeginsel.

Dit tweede aspect van het neutraliteitsbeginsel sluit aan bij wat externe neutraliteit wordt genoemd.<sup>104</sup> Neutraliteit is in deze betekenis vooral van belang bij de uitvoer van goederen.<sup>105</sup>

Bij de uitvoer van goederen speelt de vraag of goederen behoren te worden ontdaan van btw-druk. In dat kader is het neutraliteitsbeginsel van belang in

102. Van Hilten 2010, blz. 19-20.

103. HvJ 25 mei 1993, nr. C-193/91 (Gerhard Mohsche), ECLI:EU:C:1993:203, FED 1995/550, punt 9.

104. Deze zogenoemde externe neutraliteit valt mijns inziens niet onder de hiervoor vermelde eerste betekenis van het neutraliteitsbeginsel. Externe neutraliteit lijkt te zien op, in sommige gevallen, wellicht onwenselijke situaties die zouden kunnen ontstaan als er in de Gemeenschap btw blijft drukken op goederen die worden uitgevoerd en de goederen in een derde land met een aan btw vergelijkbare belasting worden belast. Dergelijke wellicht onwenselijke situaties zien niet op een ongelijke behandeling van belastingplichtigen in de Europese Unie, waar het eerste aspect op ziet. De verschuldigdheid van met btw vergelijkbare belasting buiten de Europese Unie valt buiten dit onderzoek.

105. Vanzelfsprekend kunnen er vraagstukken met betrekking tot een eventuele dubbele belastingdruk ontstaan, als derde landen een met het btw-systeem vergelijkbaar belastingsysteem kennen en er reeds een met btw vergelijkbare belasting drukt op goederen die worden binnengebracht in de Gemeenschap. Dit soort vraagstukken wordt veroorzaakt door het niet ontdoen van goederen van met btw vergelijkbare belastingdruk bij de uitvoer van goederen in derde landen.

de vorm van een gerichtheid tot compensatie van de btw-druk bij de uitvoer van goederen. Gelet op de tekst van de voormelde considerans bij de Eerste richtlijn gaat het bij het tweede aspect om het ontdoen van goederen van btw-druk in het internationale handelsverkeer. Het lijkt uit het neutraliteitsbeginsel niet voort te vloeien, dat goederen die niet in het internationale handelsverkeer worden uitgevoerd, maar die door particulieren worden uitgevoerd, gelet op het neutraliteitsbeginsel behoren te worden ontdaan van btw-druk. In het kader van dit onderzoek is van belang dat onder het internationale handelsverkeer in ieder geval valt handelsverkeer waarbij goederen worden gebracht naar buiten de Gemeenschap.

Het begrip internationaal handelsverkeer omvat mijns inziens voor de toepassing van het neutraliteitsbeginsel niet slechts transacties tussen belastingplichtigen die grensoverschrijdend goederen leveren, maar omvat mijns inziens ook grensoverschrijdende leveringen van goederen aan particulieren. Het neutraliteitsbeginsel moet in de tweede betekenis mijns inziens ruim worden opgevat. Het neutraliteitsbeginsel werkt mijns inziens door bij de leveringen van goederen door belastingplichtigen aan particulieren waarbij de afnemende particulier de goederen zelf in verband met de transactie naar buiten de Gemeenschap vervoert of laat vervoeren door een ander dan de leverancier. Dit gelet op de vergelijkbaarheid van het resultaat met de situatie waarin de leverancier de goederen levert en zelf vervoert naar de afnemer. In beide gevallen wordt in verband met een levering door een belastingplichtige een goed zonder verder verbruik in de Gemeenschap naar buiten de Gemeenschap vervoerd. Aangezien beide leveringen hetzelfde resultaat hebben (goederen geleverd door een belastingplichtige bevinden zich op een gegeven moment buiten de Gemeenschap zonder dat na de levering in de Gemeenschap verbruik van de goederen heeft plaatsgevonden) zou het mijns inziens passend zijn in het kader van het neutraliteitsbeginsel indien beide leveringen in beginsel voor de btw overeenkomstig worden behandeld.<sup>106</sup> Enige doorwerking van het neutraliteitsbeginsel op leveringen waarbij de goederen door de afnemer worden vervoerd naar buiten de Gemeenschap lijkt mij op zijn plaats, mede gelet op de eerste door mij onderscheidde betekenis van het neutraliteitsbeginsel, waarbij belastingplichtigen gelijk moeten worden behandeld.

Onderdeel van het neutraliteitsbeginsel is mijns inziens voorts dat wordt gestreefd, naar een uitleg van de btw-regelgeving, waarbij goederen die door belastingplichtigen worden uitgevoerd uit de Gemeenschap en buiten de Gemeenschap worden gebruikt voor handelingen, die indien ze in de Gemeenschap zouden hebben plaatsgevonden een belaste levering of een dienst zou zijn geweest, worden ontdaan van btw-druk.

Bij goederen die in de Gemeenschap al gedeeltelijk door particulieren zijn gebruikt en die niet in het kader van een transactie worden uitgevoerd uit de

106. Ik wijs in aanvulling op mijn betoog op HvJ 10 november 2011, nrs. C-259/10 en C-260/10 (The Rank Group plc), ECLI:EU:C:2011:719, V-N 2011/62.20, punt 35, waar het HvJ overweegt: "Wanneer twee gelijke of soortgelijke prestaties die aan dezelfde behoeften voldoen voor de heffing van btw verschillend worden behandeld, wordt daardoor in de regel de mededinging verstoord".

Gemeenschap, lijkt vanuit het neutraliteitsbeginsel, niet te worden vereist, dat er ook daadwerkelijk in alle gevallen compensatie plaatsvindt van de btw-druk. Er hoeft indien in zo'n geval btw blijft drukken op uitgevoerde goederen ook geen sprake te zijn van het verschillend behandelen van belastingplichtigen. Bij de toepassing van het neutraliteitsbeginsel moet rekening worden gehouden met de andere elementen van het rechtskarakter van het btw-systeem.

Neutraliteit in de tweede betekenis lijkt gelet op de tekst van de considerans te duiden op het bekend zijn van de hoogte van de btw-druk, zodat een nauwkeurige compensatie van de btw-druk zou kunnen worden bewerkstelligd. De tekst van de considerans lijkt niet mee te brengen dat de btw-druk op goederen bij uitvoer van goederen ook altijd daadwerkelijk wordt gecompenseerd. Ik ga ervan uit dat het neutraliteitsbeginsel een gerichtheid kent tot compensatie van btw-druk bij uitvoer van goederen. Het neutraliteitsbeginsel brengt mijns inziens niet met zich dat goederen die worden uitgevoerd uit de Gemeenschap in alle gevallen dienen te worden ontdaan van btw-druk.<sup>107</sup> Het neutraliteitsbeginsel is een uitleggingsbeginsel, het is geen beginsel van primair recht. Het neutraliteitsbeginsel moet bij de toepassing van het btw-stelsel, evenals, maar wellicht nog meer dan, de andere aspecten van het btw-stelsel, tegen de andere aspecten van het rechtskarakter van de btw worden afgewogen.

Ik ben van mening dat het neutraliteitsbeginsel een streven inhoudt om goederen te ontdoen van btw-druk bij de uitvoer van goederen. Bij uitleg van de btw-regelgeving impliceert het neutraliteitsbeginsel mijn inziens een streven naar een mogelijke uitleg van de regelgeving waarbij goederen bij de uitvoer van goederen in beginsel worden ontdaan van btw-druk.

Het neutraliteitsbeginsel brengt niet in alle gevallen met zich dat goederen die worden uitgevoerd ook behoren te worden ontdaan van btw-druk. Het op uit te voeren goederen laten drukken van btw is niet altijd in strijd met de (externe) neutraliteit. De btw-druk moet gelet op het neutraliteitsbeginsel bekend zijn en belastingplichtigen die met elkaar concurreren moeten op dezelfde manier worden behandeld bij het al dan niet btw-vrij maken van goederen bij uitvoer van goederen. Het neutraliteitsbeginsel lijkt met zich te brengen dat indien in de belaste sfeer goederen worden uitgevoerd deze goederen behoren te worden ontdaan van btw-druk, zodat goederen die nog niet in de consumptieve sfeer zijn en door belaste belastingplichtigen worden uitgevoerd vrij zijn van btw-druk, waarbij het aan het derde land waar de goederen naartoe gaan is, om ter zake van het consumptief gebruik eventueel een met btw vergelijkbare belasting te heffen, zonder dat een dergelijke belasting een dubbele (indirecte) belastingdruk veroorzaakt.

In internationaal verband dwingt het gebruik van het btw-systeem bij de invoer van goederen in beginsel tot een verschuldigdheid van btw ter compensatie

107. Er treedt in de Europese Unie geen verstoring van de concurrentieverhoudingen tussen vrijgestelde belastingplichtigen op, als vrijgestelde belastingplichtigen, of allemaal, of geen van allen, worden geconfronteerd met btw-druk op de goederen die worden uitgevoerd.

van het gegeven dat er bij het feitelijk binnenbrengen van een goed in de Europese Unie nog geen btw op de ingevoerde goederen drukt.<sup>108</sup> Zonder een dergelijke heffing zou de neutraliteit tussen belastingplichtigen bij het kopen van goederen buiten de Europese Unie verstoord raken, ten opzichte van het kopen van goederen binnen de Europese Unie. Belastingplichtigen moeten met elkaar concurreren zonder dat het voor de btw-druk uitmaakt of de goederen vanuit de Europese Unie komen of van buiten de Europese Unie. De verschuldigdheid van btw behoort in beginsel geen invloed te hebben op de allocatie van productiemiddelen naar bestedingen binnen de Europese Unie en bestedingen daarbuiten. Dat uit het neutraliteitsbeginsel voortvloeit, dat er in beginsel btw wordt verschuldigd ter zake van het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, volgt ook uit het tweede aspect, dus het aspect van de externe neutraliteit. Uit een gerichtheid van het btw-systeem tot compensatie van btw-druk bij uitvoer van goederen vloeit als keerzijde hiervan voort, dat er in beginsel een gerichtheid behoort te zijn in het btw-systeem tot verschuldigdheid van btw bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap.

Voor zover goederen terechtkomen bij belaste belastingplichtige die de goederen doorleveren, lijkt het ontbreken van een heffing van btw bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap niet zo veel verschil te maken, omdat de goederen toch, vanwege het recht op aftrek van btw, vrij van btw bij dergelijke belastingplichtigen verblijven. Bij het feitelijk binnenbrengen van goederen in de Europese Unie is het echter niet doelmatig, om alvorens te constateren of er sprake is van een belastbaar feit invoer van goederen, bij ieder ingevoerd goed eerst na te gaan voor wie de goederen zijn bestemd en voor welke activiteiten de goederen door diegene zullen worden gebruikt. Er dient daarom ook bij belaste belastingplichtigen in beginsel het belastbare feit invoer van goederen op te treden, waarbij belastingplichtigen die recht op aftrek van btw hebben de btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in aftrek zullen kunnen brengen. Dit belastbare feit hoeft overigens als gebruik wordt gemaakt van bepaalde douanerechtelijke regelingen of situaties pas plaats te vinden als goederen in de consumptieve sfeer terechtkomen. Het valt bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap normaliter niet uit te sluiten dat de goederen worden ingevoerd door een belastingplichtige die vrijgestelde prestaties verricht of door een eindverbruiker.

Bij het neutraliteitsbeginsel moet in aanmerking worden genomen dat het geen fundamenteel beginsel of regel van primair recht is, waaraan de geldigheid van

108. Tenzij er bijvoorbeeld sprake is van communautaire goederen die onder de douaneregeling communautair douanevervoer worden vervoerd.

regelgeving kan worden getoetst.<sup>109</sup> Het neutraliteitsbeginsel is een uitleggingsbeginsel.<sup>110</sup> Met het beginsel van fiscale neutraliteit heeft de wetgever naar het oordeel van het HvJ ook uitdrukking gegeven aan het algemene beginsel van gelijke behandeling.<sup>111</sup> Het algemene beginsel van gelijke behandeling is een rechtsbeginsel met een grondwettelijk karakter in het recht van de Europese Unie.<sup>112</sup>

Ik ga in dit onderzoek uit van het neutraliteitsbeginsel in de twee hiervoor door mij onderscheiden betekenissen.<sup>113</sup>

#### 1.5.4 Aansluiting bij transacties

In het btw-systeem wordt voor het optreden van de belastbare feiten voor zover mogelijk aangesloten bij de transacties tussen verschillende partijen. Voor de bepaling van de maatstaf van heffing wordt ook zoveel mogelijk aangesloten bij de daadwerkelijk ter zake van de transacties overeengekomen vergoedingen. Men ziet dit bij leveringen en diensten en intracommunautaire verwervingen. Al zijn er ook leveringen of diensten (bijvoorbeeld interne leveringen of diensten) of intracommunautaire verwervingen (intracommunautaire verwervingen

109. HvJ 19 juli 2012, nr. C-44/11 (Deutsche Bank AG), ECLI:EU:C:2012:484, V-N 2012/42.15, punt 45. Het HvJ bevestigt hier het betoog van advocaat-generaal Scharpston van 8 mei 2012, nr. C-44/11 (Deutsche Bank AG), ECLI:EU:C:2012:276, punt 60; HvJ 15 november 2012, nr. C-174/11 (Ines Zimmermann), ECLI:EU:C:2012:716, V-N 2012/60.18, punt 50. In het arrest in de zaak Ines Zimmermann overwoog het HvJ: "In dat verband zij eraan herinnerd dat het beginsel van fiscale neutraliteit als bijzondere uitdrukking van het gelijkheidsbeginsel op het niveau van het afgeleide Unierecht en binnen de specifieke sector van de fiscaliteit (...) geen regel van primair recht is waaraan de geldigheid van een vrijstelling als bedoeld in artikel 13 van de Zesde richtlijn kan worden getoetst". Het neutraliteitsbeginsel heeft geen grondwettelijk karakter en dient in wetgeving te worden uitgewerkt, HvJ 29 oktober 2009, nr. C-174/08 (NCC Construction Danmark A/S), ECLI:EU:C:2009:669, V-N 2009/56.14, punt 42.
110. Het HvJ betreft in vele arresten die zien op de btw het neutraliteitsbeginsel in zijn overwegingen. Overigens kan het neutraliteitsbeginsel naar het schijnt ook zelfstandig een rechtsgrondslag vormen voor lidstaten om regelgeving op te baseren. In wijs in dit verband op het arrest van het HvJ van 13 december 1989, nr. C-342/87 (Genius Holding BV), ECLI:EU:C:1989:635, BNB 1990/237 m.nt. Reugebrink, punt 18, waar wordt opgemerkt dat het aan de lidstaten is om in hun nationale recht de mogelijkheid op te nemen om onder bepaalde omstandigheden ten onrechte gefactureerde belasting te herzien. In het arrest van het HvJ van 19 september 2000, nr. C-454/98 (Schmeink & Cofreth AG & Co. KG), ECLI:EU:C:2000:469, BNB 2002/167 m.nt. Van Hilten, punt 56, overweegt het HvJ onder verwijzing naar voormeld arrest dat "om de toepassing van het beginsel van de neutraliteit van de BTW te garanderen het aan de lidstaten staat, in hun nationale recht de mogelijkheid op te nemen om (...) alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien". Voor het geven van regels omtrent herziening van ten onrechte gefactureerde btw lijkt de Zesde Richtlijn geen grondslag te bevatten. Kennelijk komt de grondslag van de verplichting tot het stellen van nationale regels inzake herziening van ten onrechte gefactureerde btw voort uit het moeten toepassen van het neutraliteitsbeginsel in de btw.
111. HvJ 10 april 2008, nr. C-309/06 (Marks & Spencer plc (II)), ECLI:EU:C:2008:211, V-N 2008/21.22, punt 49 en HvJ 29 oktober 2009, nr. C-174/08 (NCC Construction Danmark A/S), ECLI:EU:C:2009:669, V-N 2009/56.14, punt 41.
112. HvJ 29 oktober 2009, nr. C-174/08 (NCC Construction Danmark A/S), ECLI:EU:C:2009:669, V-N 2009/56.14, punten 41 en 42.
113. Hoewel het neutraliteitsbeginsel gedeeltelijk een weerslag vormt van het beginsel van gelijke behandeling vormt het neutraliteitsbeginsel mijns inziens een onderdeel van de rechtsgrondslag van het btw-systeem. Het beginsel van gelijke behandeling vormt mijns inziens geen onderdeel van het rechtskarakter van de btw. Ik ga ervan uit dat in iedere belastingregeling evenals in iedere andere regeling in een rechtsstaat gelijke gevallen gelijk moeten worden behandeld (en ongelijke gevallen ongelijk, naar de mate van de ongelijkheid).

die zich voordoen in combinatie met een zogenoemde fictieve levering) waarbij geen sprake is van een onderliggende transactie. Dit zijn echter correctiemechanismen waarbij in het btw-systeem wordt afgeweken van het systeem van het aansluiten bij transacties. Deze afwijkingen dienen om te voorkomen dat verbruik niet wordt belast en te zorgen dat verbruik daar wordt belast waar het verbruik plaatsvindt. Het belastbare feit invoer van goederen is één groot correctiemechanisme op met name de belastbare feiten leveringen en diensten. Omdat het belastbare feit invoer van goederen is te zien als een steunheffing ten opzichte van de overige belastbare feiten, en ter bereiking van de overige aspecten van het rechtskarakter zoals het aspect dat er sprake is van een verbruiksbelasting, kan het belastbare feit invoer van goederen onderdeel uitmaken van het btw-systeem, hoewel het zich al dan niet voordoen van het belastbare feit invoer van goederen niet afhankelijk is van het zich al dan niet voordoen van een transactie. Het belastbare feit invoer van goederen treedt, afgezien van de mogelijkheid van uitstel van het optreden van het belastbare feit vanwege enkele douanerechtelijke regelingen of situaties, op omdat goederen de Gemeenschap worden binnengebracht. Het al dan niet plaatsvinden van transacties, al dan niet verricht door belastingplichtigen, en een eventuele vergoeding daarvoor, zijn voor het al dan niet optreden van het belastbare feit invoer van goederen niet relevant. Overigens wordt voor de maatstaf van heffing bij het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen dan weer wel aangesloten bij de vergoeding ter zake van eventuele transacties.

Dat het btw-systeem aansluit bij transacties volgt uit centraal staan van leveringen en diensten in het btw-systeem. Het HvJ overweegt in zijn arrest in de zaak Maurizio Balocchi:<sup>114</sup> “De BTW is een belasting over de omzet behaald met het leveren van goederen of het verrichten van diensten”.

### 1.5.5 Indirecte belasting

De btw wordt beschouwd als een indirecte belasting. In het binnenlandse verkeer is het indirecte karakter een belangrijk kenmerk van het btw-systeem. Dit betekent dat de belasting die bij leveringen en diensten is bedoeld om te drukken op de afnemers, in de eindschakel van een handelsketen de consumenten, wordt verschuldigd door een ander, namelijk de belaste belastingplichtige.<sup>115</sup> De belaste belastingplichtige voldoet op aangifte de btw die behoort te drukken op de afnemer en daarom ook veelal<sup>116</sup> in rekening wordt gebracht aan de afnemer. De belastingplichtige gedraagt zich daarmee noodgedwongen als een onbezoldigd belastingontvanger. In het btw-systeem wordt btw buiten het belastbare feit

114. HvJ 20 oktober 1993, nr. C-10/92 (Maurizio Balocchi), ECLI:EU:C:1993:846, Jur. blz. I-05105, punt 20.

115. Directe en indirecte belastingen onderscheid ik in economische zin. Stevens en De Smid geven aan dat in economische zin een belasting indirect is, als die blijkens de gehele opzet van de wettelijke regeling is bestemd om te worden gedragen door anderen dan de belastingsschuldige. Stevens en De Smid wijzen er op dat het onderscheid tussen directe en indirecte belastingen in de meeste landen een zuiver formele aangelegenheid is geworden. Juridisch is volgens hen als directe belasting aan te merken elke belasting die de wetgever als zodanig wenst aan te merken. Stevens & De Smid 2014, p. 24.

116. Belastingplichtigen zijn niet in alle gevallen verplicht een factuur (met daarop vermelding van btw) op te maken.

invoer van goederen afgezien van bij de toepassing van verleggingsregelingen, fiscale vertegenwoordiging, en bij intracommunautaire verwervingen die niet samenhangen met een fictieve levering en bij aansprakelijkstellingen in beginsel alleen verschuldigd door de presterende belastingplichtigen.

In een onderzoek naar de invoer van goederen en de uitvoer van goederen moet het indirecte karakter sterk worden gerelativeerd. Het gaat er bij het belastbare feit invoer van goederen vooral om, dat op goederen een belastingdruk komt te rusten uiterlijk als ze in consumptieve sfeer terecht komen. Hiervoor zal veelal degene die de goederen invoert als belastingschuldige worden aangemerkt. Er is bij het optreden van het belastbare feit invoer van goederen geen transactie nodig, al dan niet verricht door een belastingplichtige, in verband waarmee de goederen worden ingevoerd. Als onderscheidend criterium mist de indirectheid bij de invoer van goederen voldoende belang. Hoewel de btw in het algemeen als een indirecte belasting is te kenschetsen, vormt de invoer van goederen een dermate afwijkend fenomeen ten opzichte van de heffing van btw in het binnenlandse verkeer, dat aan het indirecte karakter in een onderzoek naar de invoer van goederen en de uitvoer van goederen niet teveel principiële betekenis moet worden toegekend.

#### **1.5.6 Algemene belasting**

Een aspect dat de btw kenmerkt is dat het een algemene belasting is. Dit wil zeggen dat in beginsel alle verbruiksvormen door de btw worden getroffen. De definitie van de levering van goederen en de definitie van diensten verzekeren volgens advocaat-generaal Jacobs, dat de btw van toepassing is op alle verbruiksvormen.<sup>117</sup> Er zijn vanzelfsprekend uitzonderingen. Zo zijn er goederen, zoals verdovende middelen en vals geld, waarvan het verbruik niet is onderworpen aan btw. Ik behandel dit in paragraaf 4.5.9. Vele andere belastingsoorten zijn ook algemeen te noemen, zoals de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. Algemeenheid als kenmerk is bij de btw vooral onderscheidend ten opzichte van de zogenoemde bijzondere verbruiksbelastingen zoals de belasting op personenauto's en motorrijwielen.

#### **1.5.7 Aftrek van voorbelasting**

Onderdeel van het rechtskarakter van de btw vormt dat er in beginsel bij een belastingplichtige aftrek wordt verleend van btw die bij die belastingplichtige drukt op goederen of diensten. Het recht op aftrek bestaat in beginsel ter zake van gebruik van goederen of diensten voor belaste prestaties. De btw die in aftrek mag worden gebracht, wordt ook wel de voorbelasting genoemd. Het recht op aftrek van btw ontstaat in beginsel reeds op het tijdstip van het verschuldigd worden van de btw, en niet pas op het tijdstip dat de goederen of diensten daadwerkelijk worden gebruikt voor belaste prestaties. Als goederen

117. Conclusie advocaat-generaal Jacobs van 23 november 1995, nr. C-215/94 (Jürgen Mohr), ECLI:EU:C:1995:405, gepubliceerd onder HvJ 29 februari 1996, BNB 1997/32 m.nt. Van Hilten, punt 26.

zijn bestemd om belast met btw te worden verkocht, bestaat er dus reeds een recht op aftrek van btw ten tijde van de aankoop van de goederen. Het recht op aftrek van btw ontstaat niet pas op het tijdstip dat de goederen door de belastingplichtige die de goederen heeft aangekocht daadwerkelijk worden verkocht of geleverd. In dit onderzoek komt aan de orde in hoeverre er een recht op aftrek van btw bestaat ter zake van goederen die worden uitgevoerd of ter zake van handelingen die plaatsvinden buiten de Gemeenschap. Ik vermeld hier reeds dat er ook een recht op aftrek van btw bestaat ter zake van een aantal zogenoemde vrijgestelde prestaties. Bepaalde vrijstellingen met recht op aftrek van btw kunnen onder andere van toepassing zijn bij de uitvoer van goederen in het kader van een levering in de Gemeenschap.

In het verslag van dit onderzoek zal het recht op aftrek van btw nader aan de orde komen in de hoofdstukken 13, 22 en 30. Ik zal daarbij onder andere ingaan op het recht op aftrek van btw in verband met het belastbare feit invoer van goederen en op het recht op aftrek van btw indien goederen worden uitgevoerd uit de Gemeenschap.

### 1.5.8 Draagkrachtbeginsel

In het btw-systeem zijn vele noodzakelijke menselijke behoeften om te kunnen functioneren in de maatschappij, zoals onderwijs, medische dienstverlening en voeding niet aan het algemene btw-tarief onderworpen. Kennelijk wordt het btw-systeem gekenmerkt door vermindering van btw-druk bij noodzakelijke menselijke behoeften, vergeleken met btw-druk die rust op prestaties tegen het algemene tarief.<sup>118</sup> Ik duid dit met een, mede aan Van Doesum<sup>119</sup> ontleende, term aan als het draagkrachtbeginsel in het btw-systeem. Met het draagkrachtbeginsel bedoel ik dat voor vele noodzakelijke menselijke behoeften wordt getracht de btw-druk te verminderen. Het verminderen van de btw-druk op noodzakelijke menselijke behoeften hoeft niet te betekenen dat consumenten die een lager inkomen verkrijgen dan anderen daar relatief meer voordeel van hebben dan consumenten die een hoger inkomen verkrijgen. De btw wordt, zoals in para-

118. Hierbij ga ik ervan uit dat bij een vrijstelling zonder recht op aftrek van btw minder btw drukt op een prestatie dan er bij het algemene btw-tarief zou hebben gedrukt. In hoeverre een vrijstelling zonder recht op aftrek van btw daadwerkelijk tot een vermindering van btw-druk op prestaties leidt, bijvoorbeeld in de medische dienstverlening waarbij kapitaalintensieve investeringen waar btw op drukt van groot belang zijn, heb ik niet onderzocht.

Het HvJ overweegt in zijn arrest van 1 december 2005, nrs. C-394/04 en C-395/04 (Ygeia AE), ECLI:EU:C:2005:734, V-N 2005/60.23, punt 23, dat de vrijstelling van handelingen die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging ten doel heeft ervoor te zorgen dat medische verzorging en ziekenhuisverpleging niet ontoegankelijk worden vanwege de verhoogde kosten, indien zij, of de handelingen die daarmee samenhangen, aan btw zouden zijn onderworpen. Vergelijk HvJ 11 januari 2001, nr. C-76/99 (Commissie/Frankrijk), ECLI:EU:C:2001:12, Jur. blz. I-00249, punt 23.

In het arrest HvJ 26 februari 2015, nrs. C-144/13, C-154/13 en C-160/13 (VDP Dental Laboratory NV e.a.), ECLI:EU:2015:116, BNB 2015/104 m.nt. Bijl, punt 43, overweegt het HvJ dat de vrijstellingen van art. 132, eerste lid, van de Btw-richtlijn beogen de toegang tot bepaalde diensten en de levering van bepaalde goederen te vergemakkelijken doordat de hogere kosten die in geval van btw-heffing zouden ontstaan worden vermeden.

119. Van Doesum geeft aan dat de btw geen heffing naar draagkracht is, maar een heffing van draagkracht. Van Doesum 2009, p. 35-36.



graaf 1.5.6 aan de orde is gesteld, gekenmerkt als een algemene belasting. Toch worden niet alle prestaties in het btw-systeem gelijk belast. Er bestaat een algemeen tarief en een of meerdere verlaagde tarieven. Daarnaast bestaan er vrijstellingen met, en vrijstellingen zonder, een recht op aftrek van btw.

Vrijstellingen zonder een recht op aftrek van btw, die ik nader behandel in paragraaf 10.2.2, brengen een afwijking met zich van het systeem van aftrek van voorbelasting dat de btw kenmerkt. Vrijstellingen zonder een recht op aftrek van btw lijken wellicht niet te passen binnen het btw-systeem. Deze vrijstellingen kunnen immers leiden tot een cumulatie van btw en maken bovendien de hoogte van de btw-druk op goederen minder zichtbaar. De btw-druk op een vrijgestelde prestatie is immers de btw-druk die blijft rusten bij de vrijgestelde belastingplichtige, welke btw niet op een factuur in verband met de verrichte prestatie tot uitdrukking komt. Toch moet ik constateren dat vrijstellingen zonder een recht op aftrek van btw een belangrijke plaats innemen in het btw-systeem.<sup>120</sup>

Mijns inziens vormen vrijstellingen zonder recht op aftrek van btw deels een uitwerking van het draagkrachtbeginsel. Vrijstellingen voor onderwijsprestaties en voor medische prestaties lijken immers vooral bedoeld om prestaties die voor consumenten noodzakelijk zijn goedkoper te maken, doordat over de prestaties geen btw in rekening wordt gebracht.

### 1.5.9 Doelmatigheidsbeginsel

Het doelmatigheidsbeginsel maakt mijns inziens deel uit van het rechtskarakter van de btw. Aan het doelmatigheidsbeginsel is volgens Van Doesum<sup>121</sup> inherent, de norm, dat de heffing van btw, bezien vanuit zowel de positie van de fiscus als vanuit de positie van de belastingplichtige, op een zo eenvoudig mogelijke wijze dient te verlopen. Vanzelfsprekend kent ieder systeem van heffing van belasting wel een aspect van doelmatigheid. Het gegeven dat in beginsel btw alleen wordt verschuldigd door belastingplichtigen is reeds te zien als een vorm van doelmatigheid. In het btw-systeem wordt het doelmatigheidsbeginsel echter ruim toegepast. Het doelmatigheidsbeginsel vormt daarom mijns inziens onderdeel van het rechtskarakter van het btw-systeem.

Met het doelmatigheidsbeginsel als onderdeel van het rechtskarakter van de btw doel ik er op, dat veelal bepaalde keuzen worden gemaakt, die bedoeld lijken om ervoor te zorgen dat het btw-systeem praktisch hanteerbaar is. Gedacht kan worden aan de situatie dat een niet-belastingplichtige inwoner van Frankrijk bijvoorbeeld goederen aangeeft bij aankomst in de Gemeenschap op Schiphol en vervolgens de goederen meeneemt naar Frankrijk, waar de goederen zullen worden verbruikt. Hoewel de goederen worden verbruikt in Frankrijk, is de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen ver-

120. Vrijstellingen moeten in het algemene kader van het btw-stelsel worden geplaatst, HvJ 3 maart 2005, nr. C-472/03 (Arthur Andersen & Co. Accountants c.s.), ECLI:EU:C:2005:135, BNB 2006/124 m.nt. Van Hilten, punt 25.

121. Van Doesum 2009, blz. 39.

schuldigd in Nederland. Bij de meeste goederen vindt er vervolgens in dit voorbeeld geen (met een fictieve levering verband houdende) intracommunautaire verwerving van de goederen in Frankrijk plaats, zodat het land van verbruik van de goederen (Frankrijk) afwijkt van het land waar de btw drukt (Nederland). Bij verschillende btw-tarieven in verschillende lidstaten kan zich hierdoor ook een andere btw-druk voordoen, dan wanneer de goederen rechtstreeks in Frankrijk zouden zijn binnengebracht in de Gemeenschap. Vanwege het doelmatigheidsbeginsel wordt er in dit voorbeeld geen btw verschuldigd in Frankrijk.

De facultatieve vrijstelling van leveringen van goederen die nog niet zijn ingevoerd en het stelsel van btw-entrepots<sup>122</sup> zijn een uiting van doelmatigheid. Dit voorkomt dat er btw in rekening moet worden gebracht door bijvoorbeeld in het buitenland gevestigde belastingplichtigen, welke btw later toch weer in aftrek kan worden gebracht of moet worden teruggegeven. Bij toepassing van het doelmatigheidsbeginsel in het btw-systeem kan ook worden gedacht aan vrijstellingen bij het belastbare feit invoer van goederen.

#### 1.5.10 Afsluiting

In de vorige paragrafen zijn de acht elementen aan de orde geweest die gezamenlijk mijns inziens het rechtskarakter van het btw-systeem vormen. Bij de verschillende elementen moet voor ogen worden gehouden dat deze elkaar aanvullen en in elkaar grijpen. Op grond van het neutraliteitsbeginsel behoort er een streven te zijn goederen die worden uitgevoerd in het internationale handelsverkeer te ontdoen van btw-druk. Dit sluit ook aan bij het verbruikskarakter van het btw-systeem.

In het kader van het vaststellen van elementen van het rechtskarakter van het btw-systeem zou kunnen worden gedacht aan het bestemmingslandbeginsel. Belasting wordt bij toepassing van het bestemmingslandbeginsel in het btw-systeem naar ik aanneem verschuldigd in het land waar goederen naartoe gaan. Ik neem tenminste aan dat bij toepassing van het bestemmingslandbeginsel in het btw-systeem de goederen zouden dienen te worden gevolgd.<sup>123</sup> Van Hilten<sup>124</sup> leidt uit de omstandigheid dat bij de invoer van goederen btw wordt geheven volgens de regels van het land van invoer van de goederen terwijl bij de uitvoer van goederen de op goederen drukkende nationale belasting wordt teruggegeven, af dat het bestemmingslandbeginsel aan de btw ten grondslag heeft gelegen.

Tegenover het bestemmingslandbeginsel staat het oorsprongslandbeginsel. Bij toepassing van het oorsprongslandbeginsel wordt belasting verschuldigd in het land van oorsprong van de goederen. Indien we dit beginsel zouden toepassen in de btw zou, naar ik aanneem, vermoedelijk btw worden verschuldigd daar,

122. Goederen kunnen bij toepassing van de regeling voor btw-entrepots vrij van btw worden geleverd. Het belangrijkste verschil met douane-entrepots is dat de goederen zich in het vrije verkeer van de Gemeenschap bevinden.

123. Hoe het bestemmingslandbeginsel zou moeten worden toegepast bij diensten is mij minder duidelijk dan bij goederen.

124. Van Hilten 1992, blz. 206-209.

waar de goederen worden geproduceerd, dan wel daar waar de diensten worden verricht.<sup>125</sup> Op uitvoer van goederen blijft in een zodanig systeem belasting drukken, invoer van goederen leidt in een zodanig systeem niet tot de heffing van belasting.

Een belangrijk nadeel van het oorsprongsbeginsel manifesteert zich bij de invoer en de uitvoer van goederen.<sup>126</sup> Er treedt een verschil op in druk van belasting verschuldigd in de Europese Unie tussen goederen die zijn ingevoerd en goederen die in de Europese Unie zijn geproduceerd.<sup>127</sup> De goederen die worden uitgevoerd, blijven onderworpen aan belastingdruk van de Europese Unie, goederen die worden ingevoerd, ondervinden geen belastingdruk in de Europese Unie.<sup>128</sup> Hierdoor wordt het verbruik van soortgelijke goederen in de Europese Unie verschillend belast, afhankelijk van de vraag in welk land een goed is geproduceerd (en voor zover rekening wordt gehouden bij het bepalen van belastingdruk met belasting van buiten de Europese Unie: welke belasting in het land van productie van het goed is verschuldigd).

Het oorsprongslandbeginsel lijkt als uitgangspunt van een btw-systeem niet goed mogelijk.<sup>129</sup> In internationaal verband lijkt bij onvoldoende internationale harmonisatie van regelgeving op het gebied van de verschuldigdheid van indirecte belasting, toepassing van het btw-systeem in de Europese Unie in beginsel immers te dwingen tot een heffing ter compensatie van het gegeven, dat er bij het feitelijke binnenbrengen van goederen in de Europese Unie normaliter geen indirecte belasting op de ingevoerde goederen drukt. Een dergelijke heffing vormt het belastbare feit invoer van goederen. Zonder een dergelijke heffing zouden goederen immers zonder btw kunnen worden aangeschaft buiten de Europese Unie welke goederen in de Europese Unie kunnen worden verbruikt. Indien dat door de regelgever op te grote schaal zou worden toegestaan, brengt dat teveel schade toe aan de productie van goederen in de Europese Unie. Dergelijke productie wordt dan immers, alleen gelet op het aspect van de indirecte belastingen, relatief duur. Er kunnen politieke of andere redenen zijn om in beperkte mate de invoer van bepaalde goederen of door bepaalde personen vrij te stellen van belasting. In een onvoldoende geharmoniseerde<sup>130</sup> wereld lijkt het btw-systeem alleen maar mogelijk met als karakter het bestemmingslandbeginsel.<sup>131</sup> Met noodzakelijkerwijs als elementen in beginsel een heffing van btw bij invoer van goederen en in beginsel een btw-vrije uitvoer van goederen (althans bij goederen in de belaste sfeer).

125. Vergelijk Bomer 2012, blz. 37.

126. Vergelijk Bomer 2012, blz. 37.

127. Vergelijk Van Hilten 1992, blz. 206.

128. Wellicht drukt er wel belasting van het land van oorsprong van de goederen.

129. Althans voor de hele goederenstroom die wordt ingevoerd of uitgevoerd. Bij vrijstellingen met een beperkter bereik, bijvoorbeeld voor bepaalde invoer en uitvoer van goederen door particulieren lijkt een verbruiksbelasting met toepassing van het oorsprongslandbeginsel mogelijk, als door de omvang van de vrijstellingen de interne markt er niet in al te grote mate nadelige effecten van ondervindt.

130. In die zin dat regels met betrekking tot indirecte belastingen in verschillende landen niet voldoende gelijk zijn.

131. Waarbij overigens het bij wijze van uitzondering toepassen van het oorsprongslandbeginsel denkbaar is. Bijvoorbeeld voor bepaalde invoer en uitvoer van goederen door particulieren.

De verhouding tussen het karakter van verbruiksbelasting en het bestemmingslandbeginsel is complex. Men zou men kunnen betogen dat het verbruiskarakter ziet op het object van de belasting. Een btw-systeem, al dan niet in de Gemeenschap, is gericht op verbruik. Dat goederen bij het binnenbrengen in de Gemeenschap in beginsel worden belast met btw en bij uitvoer van goederen in beginsel worden ontdaan van btw-druk, vloeit in deze gedachtegang slechts voort uit het bestemmingslandbeginsel, niet uit het verbruiskarakter van de btw. Het verbruiskarakter van het btw-systeem staat in deze visie los van het al dan niet door goederen passeren van grenzen. Voor wat betreft het passeren van grenzen en het daarbij al dan niet ontdoen van goederen van btw-druk lijkt in deze visie het bestemmingslandbeginsel leidend, niet het verbruiskarakter.

Het voorgaande is echter niet mijn visie. Mijns inziens vormt het bestemmingslandbeginsel geen deel van het rechtskarakter van het btw-systeem. Als men in de Gemeenschap verbruik wil belasten, ontkomt men mijns inziens niet aan het in beginsel belasten van het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. Los van het bestemmingslandbeginsel vormt het verbruiksbelastingkarakter van het btw-systeem mijns inziens normaliter een argument voor het ontlasten van goederen die worden uitgevoerd uit de Gemeenschap van btw-druk.

Ik meen dat het bestemmingslandbeginsel geen aspect vormt van het rechtskarakter van het btw-systeem. Welke belasting wordt er bij invoer van goederen immers eigenlijk bestemd voor in de Gemeenschap, of welke belasting wordt er bij uitvoer van goederen eigenlijk bestemd voor buiten de Gemeenschap? Bij winstbelastingen bijvoorbeeld, waar men de winst in het ene land kan verdienen en men in het andere land kan zijn gevestigd, lijkt het van belang te bepalen aan welk land opgekomen winst wordt toegerekend. Bij een verbruiksbelasting lijkt mij een toedelingsvraag minder te spelen. Het btw-systeem is gericht op het belasten van verbruik. Er lijkt mij in het btw-systeem niet zozeer sprake van toedeling van btw aan een oorsprongslaan of aan een bestemmingsland, maar er lijkt veeleer sprake van een situatie waarbij in beginsel alleen belasting wordt verschuldigd ter zake van verbruik in de Gemeenschap en waarbij in beginsel geen belasting wordt verschuldigd ter zake van verbruik buiten de Gemeenschap. Dat goederen bij uitvoer van goederen niet in alle gevallen worden ontdaan van btw-druk, lijkt vooral samen te hangen met andere elementen van het rechtskarakter van het btw-systeem, zoals het indirecte karakter.

De Europese Unie heeft samen met haar lidstaten de bevoegdheid belasting te heffen die in het territoire van de Europese Unie plaatsvinden.<sup>132</sup> Dit is het zogeheten territorialiteitsbeginsel.<sup>133</sup> Het territorialiteitsbeginsel geldt voor alle belastingen, niet alleen voor de btw. De btw is kan zich als verbruiksbelasting,

132. Vergelijk Bomer 2012, p. 32-36.

133. Het territorialiteitsbeginsel is mijns inziens een ander beginsel dan het beginsel van territorialiteit van de toepasselijkheid van nationale bepalingen, dat wordt aangehaald in het arrest van het HvJ in de zaak *Le Crédit Lyonnais*. HvJ 12 september 2014, nr. C-388/11 (*Le Crédit Lyonnais*), ECLI:EU:C:2013:541, V-N 2013/48.15, punten 30 t/m 33 en 42. Het gaat er bij het beginsel van territorialiteit van de toepasselijkheid van nationale bepalingen mijns inziens om dat lidstaten binnen bepaalde grenzen vrij zijn om hun eigen nationale invulling aan bepaalde regelingen te geven.

gelet op het territorialiteitsbeginsel, slechts richten op verbruik binnen de Europese Unie en niet op het verbruik van goederen buiten de Europese Unie.<sup>134</sup> Omdat het normaliter voor zich spreekt, dat een land of groep van landen slechts belasting kan regelen in verband met gebeurtenissen die in het territoir plaatsvinden, beschouw ik het territorialiteitsbeginsel niet als deel van het rechtskarakter van de btw. Ik constateer dat zowel bij het belastbare feit invoer van goederen als bij het ontstaan van een douaneschuld dit beginsel niet wordt geschonden. Er wordt immers alleen btw verschuldigd en er ontstaat alleen een douaneschuld ter zake van het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie. Het verblijven (of verbleven hebben) van de goederen binnen de Europese Unie zorgt ervoor dat aan het territorialiteitsbeginsel wordt voldaan. Het territorialiteitsbeginsel zal dan ook in dit onderzoek, afgezien van een enkele vermelding in paragraaf 1.6, niet verder aan de orde komen. Van de belastbare handelingen in het btw-systeem, die allen worden opgenoemd in art. 2 van de Btw-richtlijn is de belastbare handeling invoer van goederen de enige waarbij niet reeds in art. 2 van de Btw-richtlijn is bepaald, dat de handeling binnen het grondgebied van een lidstaat moet plaatsvinden. Desondanks vloeit uit art. 30 van de Btw-richtlijn voort dat er pas sprake is van het belastbare handelen invoer van goederen als goederen worden binnengebracht in de Gemeenschap. Het binnenbrengen van een goed vanuit bijvoorbeeld Zimbabwe in Zuid-Afrika leidt dus niet tot het optreden van het belastbare feit invoer van goederen in de Europese Unie.

In het btw-systeem wordt in verband met belastbare feiten in beginsel btw verschuldigd. Op grond van het verbruikskarakter, al dan niet in combinatie met andere elementen van het rechtskarakter van het btw-systeem, worden goederen die worden uitgevoerd in verband met een levering in veel gevallen ontdaan van btw-druk. Dit is in het btw-systeem geregeld door die prestaties niet te belasten met btw, maar die vrij te stellen, wat inhoudt dat voor de prestatie geen btw wordt verschuldigd. Dit brengt met zich dat, als uitvloeisel van het rechtskarakter van de btw, het btw-systeem in verband met uitvoer van goederen ook vrijstellingen met recht op aftrek van btw omvat. Overigens bevat het btw-systeem meer vrijstellingen met recht op aftrek van btw. Veelal hebben deze vrijstellingen een technisch karakter waarbij in schakels in de handelsketen geen btw wordt verschuldigd en geen btw in aftrek wordt gebracht. Op het bedrag aan verschuldigde btw en de plaats van verschuldigd-

134. Strikt juridisch is het natuurlijk mogelijk in een land of groep van landen om een belasting te introduceren gericht op verbruik elders. Het lijkt mij dat het introduceren van een dergelijke belasting door andere landen minder zal worden gewaardeerd. Bij de belasting over inkomsten zijn veel meer, dan bij een belasting gericht op verbruik, afspraken tussen landen denkbaar waarbij bijvoorbeeld het ene land belasting heft over inkomsten die een inwoner geniet in een ander land, of waarbij een land heft over inkomsten van iemand die in een ander land woonachtig is.

Ik neem aan dat de Europese Unie met de invoering en handhaving van het btw-systeem niet heeft beoogd te komen tot een belasting gericht op verbruik buiten de Gemeenschap, al zal enige btw-druk op goederen die buiten de Gemeenschap worden verbruikt vermoedelijk niet worden vermeden. Met name door vrijstellingen zonder recht op aftrek van btw en door in beginsel niet-belastingplichtigen die goederen uitvoeren buiten het kader van een levering geen teruggaaf of aftrek van btw te verlenen zal er in een aantal gevallen btw blijven drukken op goederen die worden uitgevoerd uit de Gemeenschap.

heid daarvan in de handelsfase waarbij goederen worden geleverd aan particulieren, of worden gebruikt voor diensten die worden verricht aan particulieren, hebben dergelijke vrijstellingen normaliter geen invloed. Ik beschouw vrijstellingen met recht op aftrek van btw gelet op het voorgaande niet als onderdeel van het rechtskarakter van het btw-systeem. Vrijstellingen met recht op aftrek van btw vloeien voort uit het rechtskarakter van de btw. Zo vormen bepaalde vrijstellingen met recht op aftrek van btw onderdeel van het btw-systeem om de heffing van btw doelmatiger te laten verlopen.

## 1.6 RECHTSKARAKTER VAN DOUANERECHTEN

Ook bij douanerechten kan de vraag naar het rechtskarakter worden gesteld. Het ontstaan van een douaneschuld is te zien als een eenmalige heffing van belasting op goederen die de Europese Unie worden binnengebracht. Het gegeven dat goederen die feitelijk worden binnengebracht in de Europese Unie in beginsel pas worden belast als ze in het vrije verkeer worden gebracht, maakt dat douanerechten als een verbruiksbelasting kunnen worden gezien. Goederen worden niet reeds belast als goederen feitelijk worden binnengebracht in de Europese Unie, maar slechts wanneer ze in het vrije verkeer worden gebracht.<sup>135</sup> Men kan het ontstaan van een douaneschuld met behulp van douaneregimes uitstellen, totdat duidelijk is, dat de goederen in de Europese Unie zullen worden gebruikt en dan de goederen in het vrije verkeer brengen, waarbij een douaneschuld ontstaat.

Aan de andere kant wordt indien goederen naar buiten de Europese Unie worden gebracht geen teruggaaf, of aftrek, van douanerechten verleend. Ervan uitgaande dat de goederen naar buiten het douanegebied worden gebracht en daarna worden gebruikt buiten het douanegebied, doet het niet verlenen van teruggaaf of aftrek, af aan het karakter van een verbruiksbelasting. Na het ontstaan van een douaneschuld is, afgezien van bij enkele vrijstellingen, en bij het zich voordoen van enkele bijzondere situaties, niet meer van belang wat er na het in het vrij verkeer brengen met de belaste goederen gebeurt.

Het verschijnsel van verbruiksbelastingen kent in douanerechten een wat ruwere vorm van verbruiksbelasting dan het btw-systeem. Het lijkt er op, dat het ontstaan van een douaneschuld een ruw verband vertoont met verbruik. Als men een goed nog niet gaat gebruiken, kan in beginsel gebruik worden gemaakt van allerlei regelingen die ervoor zorgen dat nog geen douaneschuld ontstaat. Er is geen sprake van een bestedingsbelasting omdat ook douanerechten in beginsel worden verschuldigd ter zake van goederen die feitelijk worden binnengebracht in de Europese Unie, terwijl de besteding elders, buiten de Europese Unie, heeft plaatsgevonden.

135. Overigens zal bij de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer het belastbare feit invoer van goederen zich kunnen voordoen ten aanzien van goederen die ook na het optreden van het belastbare feit invoer van goederen nog niet in het vrije verkeer zijn.

Op soortgelijke goederen behoort gelet op het neutraliteitsbeginsel een vergelijkbare belastingdruk te rusten ongeacht de lengte van de handelsketen. In zoverre wordt neutraliteit nagestreefd door de eenmalige heffing waarbij per soort goederen eenzelfde tarief geldt. Neutraliteit in de zin van het bekend zijn van de hoogte van de belastingdruk, zodat deze bij uitvoer van goederen nauwkeurig kan worden gecompenseerd speelt bij douanerechten geen rol. Bij de uitvoer van goederen worden geen douanerechten teruggegeven.

Het al dan niet ontstaan van een douaneschuld is niet afhankelijk van het zich voordoen van transacties. Bij het feitelijk binnenbrengen van goederen in de Europese Unie worden in beginsel douanerechten verschuldigd. Aan de heffing van douanerechten valt mijns inziens<sup>136</sup> niet het karakter van indirecte belasting toe te dichten.<sup>137</sup>

Douanerechten vormen een algemene belasting. In beginsel drukken douanerechten op alle producten, zij het dat voor sommige producten een vrijstelling of tarief van nihil geldt.

Het gaat mij te ver om te stellen dat het bestemmingslandbeginsel deel uitmaakt van het rechtskarakter van het systeem van douanerechten. Weliswaar worden douanerechten niet geheven in het land van oorsprong van de goederen, althans het land waar de goederen vandaan komen, maar in de Europese Unie waar de goederen naartoe gaan. Een protectionistische heffing ter bescherming van de productie van goederen binnen de Europese Unie wordt vanzelfsprekend geheven in de Europese Unie, de bestemming van de goederen, maar van een beginsel zou ik in dit verband niet willen spreken. Hierbij weegt mee dat de uitvoer van goederen niet leidt tot een teruggaaf of aftrek van douanerechten.

Douanerechten voldoen aan het territorialiteitsbeginsel doordat alleen douanerechten worden verschuldigd betreffende goederen die in de Europese Unie worden binnengebracht en welke goederen zich dus in de Europese Unie bevinden of hebben bevonden.

136. Stevens geeft aan dat het internationaal gebruikelijk is, dat invoerrechten tot de indirecte belastingen worden gerekend. Stevens 2012, blz. 26.

137. Veel hangt echter af van de definitie van indirecte belastingen. Jovanovich meent dat douanerechten indirecte belastingen zijn, in die zin dat ze niet zijn bedoeld om te drukken op het inkomen van de belastingplichtige. Jovanovich 2002, blz. 40. Een belasting is, gelet op de economische definitie van Stevens en De Smid, vermeld in een voetnoot bij paragraaf 1.5.5, indirect, als die blijkens de gehele opzet van de wettelijke regeling is bestemd om gedragen te worden door anderen dan de belastingsschuldige. Ik kan niet uit de regelgeving rondom douanerechten afleiden, dat douanerechten zijn bedoeld om te drukken op een ander dan de belastingplichtige. Het systeem van het heffen van douanerechten kent niet het verplicht factureren van douanerechten aan afnemers. Degene die invoert zal veelal de belasting moeten betalen. Binnen het systeem van douanerechten is er geen mechanisme dat zich er druk over maakt op wie de belasting zou moeten drukken. In paragraaf 14.6 ga ik in op teruggave van btw. Voor het recht op teruggave van btw is van belang of de btw is afgewenteld. In paragraaf 23.8 ga ik in op terugbetaling of kwijtschelding van douanerechten. In het kader van de beantwoording van de vraag, of een recht bestaat op terugbetaling of kwijtschelding van douanerechten, is niet van belang of de douanerechten al dan niet zijn afgewenteld.

Het geharmoniseerde douanetarief bestaat uit een veelheid van tarieven. In het kader van het tarief van de douanerechten bestaat er een uitgebreide onderverdeling van goederen. Toch lijkt het draagkrachtbeginsel bij douanerechten minder van betekenis te zijn dan bij het btw-systeem. Waar in het btw-systeem veelal een verlaagd tarief geldt, of een vrijstelling zonder recht op aftrek van btw, bij levensbehoeften zoals voedsel en gezondheidszorg, is bij het douanetarief vooral sprake van protectionisme, het beschermen van productie binnen de Europese Unie. Het douanetarief is afhankelijk van de mate van bescherming van productie binnen de Europese Unie, en lijkt in mindere mate dan het btw-tarief geïnspireerd door het draagkrachtbeginsel.

Met de verschuldigdheid van douanerechten wordt beoogd om grensoverschrijdende goederenstromen te beïnvloeden. Er is sprake van een protectionistisch bedoelde belasting.

### 1.7 BELANG VAN HET ONDERZOEK

Dit boek bevat de weerslag van mijn onderzoek naar btw bij de invoer van goederen en bij de uitvoer van goederen. Een groot deel van het onderzoek ziet op de aansluiting van de heffing van btw bij de invoer van goederen op de heffing van douanerechten. Mijns inziens is dit onderzoek belangrijk. Ik zal in deze paragraaf toelichten waarom.

Enigszins abstract bekeken (zonder de nuances die in de rest van dit onderzoek uitgebreid aan bod zullen komen) meen ik dat het belastbare feit invoer van goederen en het ontstaan van een douaneschuld hetzelfde willen treffen. Er zijn namelijk goederen die (van buiten de buitengrens) de Europese Unie binnenkomen (constatering 1). Om diverse redenen wil de (regelgever van de) Europese Unie die goederen in beginsel belasten met btw en ook met douanerechten (constatering 2). Het belasten hoeft overigens niet meteen bij de overschrijding door de goederen<sup>138</sup> van de buitengrens plaats te vinden, maar zou normaliter toch in ieder geval, afgezien van goederen uit derdelandsgebieden, uiterlijk behoren plaats te vinden als de goederen in het zogenoemde vrij verkeer komen.<sup>139</sup>

Uitgaande van de twee voormelde constatering, dat er dus twee soorten belastingen zijn, die beide in beginsel op alle goederen die de Europese Unie

138. Normaliter overschrijden goederen overigens niet zomaar de buitengrens maar is er ten minste één handelend persoon die daar verantwoordelijk voor is. Indien goederen de Europese Unie binnenkomen, wordt er in beginsel btw en douanerechten verschuldigd. Bij de invoer van goederen draait het om de goederen, die staan centraal. Zonder de rol van de degene die de goederen de Europese Unie binnenbrengt te willen bagatelliseren, staat de invoer van goederen centraal.

139. In de sfeer van belaste belastingplichtigen hoeft ook bij het in het vrije verkeer brengen van goederen nog geen btw-druk op te treden om te bereiken dat er in de consumptieve sfeer btw drukt. Het in het vrije verkeer brengen van goederen vormt normaliter wel het tijdstip, en vormt ook het uiterste tijdstip, waarop het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt.



binnenkomen zijn gericht<sup>140</sup> zou het voor de hand liggen dat de beide belastingen op eenzelfde tijdstip hun belastbare feit kennen<sup>141</sup> en ook op vele aanverwante heffingstechnische onderwerpen aansluiten.<sup>142</sup> Ik moet echter ook constateren dat de btw en de douanerechten elk hun eigen regelgeving en terminologie hebben. Btw en douanerechten kennen een uitgebreide ontwikkeling: uit de regelgeving en uit de jurisprudentie volgt dat zowel het vakgebied van de btw als het vakgebied van de douanerechten niet stilstaan.<sup>143</sup> Er zijn dus twee belastingen die beiden op hetzelfde zijn gericht (nog steeds zie ik hier af van de nuances die op een andere plaats in dit onderzoek naar voren komen). Het ligt dan voor de hand dat de regelgevingen op elkaar aansluiten. Het is de vraag of de regelgeving met betrekking tot de heffing van btw bij invoer van goederen en de regelgeving op het gebied van de heffing van douanerechten ook daadwerkelijk op elkaar aansluiten. In hoeverre is er aansluiting, in hoeverre is die er niet, en welke mate van aansluiting is gewenst?

In beantwoording van deze vragen ligt om te beginnen een, wat men zou kunnen noemen, theoretisch belang. Het is voor een beter wetenschappelijk begrip van belang, dat wordt onderzocht in hoeverre de twee belastingen op elkaar aansluiten. Het belang van dit onderzoek zit echter niet alleen in het descriptieve, het beschrijvende, maar zit met name ook in het normstellende door de toetsing aan de maatstaven.

Om tot een oordeel over de onderzoeksvraag in hoeverre in het btw-systeem ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten bij de heffing van douanerechten te kunnen komen, moet in kaart worden gebracht hoe het in het btw-systeem en voor de douanerechten werkt met de invoer van goederen en de uitvoer van goederen, met andere woorden, hoe de verschillende aspecten verbonden aan het heffen van belasting in het btw-systeem en in het systeem van de heffing douanerechten zijn geregeld. Dit dient dan ook te worden onderzocht. In dit onderzoeksverslag verduidelijk ik de verschillende begrippen die in het btw-systeem en in het douanerecht worden gebruikt en tracht ik onduidelijkheden te verhelderen en beschrijf ik in hoeverre de verschillende systemen van heffing op elkaar aansluiten.

140. Ik schrijf hier en in de vorige alinea alsof een heffing een wil kan hebben. Ik realiseer me dat alleen de regelgever in dit verband een wil heeft, althans zij die aan het besluitvormingsproces dat tot de regelgeving leidt deelnemen, belastingen als zodanig hebben geen wil. Een belasting ontstaat, ontwikkelt, groeit, verandert en verdwijnt door regelgeving, uitvoering, en jurisprudentie, maar heeft ondanks haar ontwikkeling en groei geen denkvermogen waarmee zij iets kan willen.

141. In verband met douanerechten wordt overigens niet gesproken over een “belastbaar feit”, maar over “het ontstaan van de douaneschuld”.

142. Te denken valt aan het begrip goederen: wat wordt er bedoeld met goederen, maar ook de werking van de beginselen van behoorlijk bestuur: het lijkt uitgaande van de hoofdttekst voor de hand te liggen, dat zowel bij de btw bij de invoer van goederen als bij douanerechten belanghebbenden in gelijke mate een beroep kunnen doen op nationale beginselen van behoorlijk bestuur.

143. Op het gebied van de btw valt te wijzen op het vervangen van de Zesde richtlijn door de Btw-richtlijn. Op het gebied van de douanerechten valt te wijzen op het vervangen van het communautair douanewetboek en de bepalingen ter uitvoering daarvan door het douanewetboek van de Unie en de bepalingen ter uitvoering daarvan.

De rechtspraktijk heeft mijns inziens behoefte aan een theoretisch onderzoek waarin zowel voor de btw als voor de douanerechten wordt uitgezocht hoe de heffing in elkaar zit bij de invoer van goederen.

Door te benoemen in hoeverre de heffing van btw bij invoer van goederen en de heffing van douanerechten op elkaar aansluiten en in hoeverre zij verschillen en door dit te beoordelen aan de hand van het toetsingskader, blijkt op welke gebieden nadere aansluiting tussen de heffing van btw bij invoer van goederen en de heffing van douanerechten is gewenst.

Om de aansluiting van het belastbare feit invoer van goederen bij het ontstaan van een douaneschuld zo goed mogelijk te trachten te begrijpen, is het noodzakelijk het belastbare feit invoer van goederen af te zetten tegen het ontstaan van een douaneschuld. Een dergelijke analyse brengt noodzakelijkerwijs met zich dat ook de relatie in het btw-systeem tussen het belastbare feit invoer van goederen en de belastbare feiten levering en dienst op scherp komt te staan. Dit hangt samen met het gegeven dat het belastbare feit invoer van goederen een vreemde eend in de bijt lijkt binnen het transactiegerichte btw-systeem. Belastbare feiten doen zich in het btw-systeem bij leveringen en diensten voornamelijk voor indien er sprake is van transacties, de een presteert aan de ander. Op zich heeft het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen echter niets te maken met transacties, al dan niet in een handelsketen: het belastbare feit invoer van goederen vindt in beginsel plaats indien goederen de Europese Unie worden binnengebracht. Bij het belastbare feit invoer van goederen draait het om grensoverschrijding, niet om transacties.<sup>144</sup> Door de verhouding van het belastbare feit invoer van goederen ten opzichte van de belastbare feiten levering en dienst te ontleden, wordt duidelijker waar het belastbare feit invoer van goederen voor staat. Het ontleden van deze verhouding is dan ook van belang voor het onderzoek naar de aansluiting.

Een vraag die in het kader van het onderzoeksbelang zou kunnen worden gesteld is, is waarom het er in het btw-systeem eigenlijk toe doet wanneer het belastbare feit invoer van goederen optreedt. Voor btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen bestaat toch vaak een recht op aftrek en ook douanerechten moeten te zijner tijd nu eenmaal toch worden betaald. Ik teken hierbij aan, dat we er niet op voorhand vanuit kunnen gaan dat er een recht op aftrek bestaat van btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Er bestaat in beginsel slechts een recht op aftrek van btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen bij belastingplichtigen, en dan nog alleen bij die belastingplichtigen die belaste prestaties verrichten. Er kan bij het optreden van het belastbare feit invoer van goederen niet van worden uitgegaan dat de goederen die worden ingevoerd zijn bestemd voor belastingplichtigen die de goederen gebruiken voor belaste prestaties. Btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen kan en zal in veel gevallen

144. Overigens zal indien er zich transacties voordoen in de handelsketen voor de maatstaf van heffing veelal worden aangesloten bij de vergoeding ter zake van een zodanige transactie. Maar het optreden van het belastbare feit invoer van goederen staat op zich los van de transactie waarbij dan wordt aangesloten. Zie over de maatstaf van heffing hoofdstuk 19.

een niet af te trekken belastingdruk vormen. En afgezien daarvan: des te eerder het belastbare feit invoer van goederen optreedt, des te eerder de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen moet worden gefinancierd. Er is dus ook een financieringsbelang voor de btw. Weliswaar kan de verschuldigdheid van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen op de btw-aangifte over het tijdvak van verschuldigdheid plaatsvinden, zodat de verschuldigde btw op aangifte kan worden aangegeven en door belaste belastingplichtigen gelijk in aftrek kan worden gebracht (waardoor er dus ter zake van het belastbare feit invoer van goederen geen financieringslast bestaat), maar dit voldoen van de verschuldigde btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen op de btw-aangifte kan slechts onder bepaalde voorwaarden plaatsvinden indien een lidstaat dat toestaat. Dit onderzoek is ook van belang in verband met formele aspecten. Als de belastinginspecteur belasting moet naheffen dient dat wel op basis van een juiste rechtsgrondslag en over een juist tijdstip of tijdvak te gebeuren.

Bij de douanerechten speelt er nog wat anders. Bij douanerechten bestaat geen recht op aftrek, zelfs niet als de goederen zouden worden gebruikt voor belaste prestaties (wat ik me daar in het kader van douanerechten ook bij zou moeten voorstellen), en er volgt, afgezien van bijzondere situaties, ook geen teruggaaf van in verband met de invoer van goederen verschuldigde douanerechten bij de uitvoer van goederen. Er zijn grote handelsstromen met goederen die de Europese Unie feitelijk binnenkomen en feitelijk weer verlaten. Bij veel goederen is op het moment van het feitelijke binnenbrengen van de goederen nog niet bekend of de goederen wel binnen de Europese Unie zullen worden verbruikt. Bij dergelijke goederen is van belang dat de douanerechten niet reeds worden verschuldigd, voordat duidelijk is dat de goederen in de Europese Unie zullen worden verbruikt. Bij douanerechten speelt er evenals in het btw-systeem een financieringsaspect.

Het is gelet op de omvangrijke goederenstromen en de daaraan gekoppelde verplichtingen op het gebied van de btw bij de invoer van goederen en op het gebied van de douanerechten van praktisch belang, dat het heffen van btw bij invoer van goederen en douanerechten en meer specifiek het verschuldigd worden van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en het verschuldigd worden van douanerechten, niet onnodig van elkaar afwijken. Ook is van praktisch belang dat beide belastingsoorten ook allebei op zich geen ongewenste effecten met zich brengen. Hierbij kan worden gedacht aan dubbele btw-druk (hierbij kan worden gedacht aan btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen gecombineerd met btw verschuldigd ter zake van een levering of dienst), of het ontbreken van belastingdruk waar dat wel gewenst is (indien er geen btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen of geen douanerechten drukken op goederen waar die wel zouden

behoren te drukken).<sup>145</sup> Het ontbreken van heffing of dubbele btw-heffing heeft invloed op de concurrentiepositie van producenten, handelaars en dienstverrichters in de Europese Unie. Ik besteed in het onderzoek dan ook mede aandacht aan de beantwoording van de vraag of dubbele btw-druk ter zake van de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met de belastbare feiten leveringen en diensten zich kunnen voordoen en of er op dat gebied aansluitingsverschillen zitten tussen de regelgeving op het gebied van de btw bij invoer van goederen en de regelgeving op het gebied van de btw bij leveringen of diensten. Indien nodig kunnen deze aanleiding geven tot verbetering van de regelgeving. Afwijkingen tussen de twee regelingen betreffende btw bij invoer van goederen en douanerechten maken de invoer van goederen voor hen die goederen (overwegen) in (te) voeren lastiger te begrijpen en toe te passen. Als een en ander op elkaar aan<sup>146</sup>sluit, vermindert dat handelsbelemmeringen.

Ook de uitvoer van goederen vormt onderdeel van dit onderzoek. Ik onderzoek hoe de uitvoer van goederen in het btw-systeem is geregeld. Ik onderzoek in dit kader mede in hoeverre goederen vrij van btw de Europese Unie (behoren te) verlaten. Dit onderzoek is van praktisch belang voor veel belastingplichtigen. Ook op dit terrein zou onderzoek kunnen leiden tot een verbetering van de regelgeving.

Het is mijns inziens van groot belang dat in het btw-systeem wordt nagegaan hoe wordt omgegaan met buitengrensoverschrijdend goederenverkeer. Het is voor de rechtspraktijk en de rechtsontwikkeling van groot belang dat er met als uitgangspunt de btw een actueel, theoretisch en diepgravend onderzoek plaatsvindt naar het recht van de Europese Unie met betrekking tot de heffing van btw op goederen die over de buitengrenzen van de Europese Unie worden gebracht. Van belang is dat daarbij wordt onderzocht welke behandeling goederen die de Gemeenschap binnenkomen of uitgaan ten deel zouden behoren te vallen in het btw-systeem, gelet op het rechtskarakter van de btw. Onderzocht dient te worden hoe met grensoverschrijdende goederenstromen behoort te worden omgegaan, en hoe ermee wordt omgegaan.

Een onderzoek naar de Europese btw en douanerechtregelgeving kan ook hiaten in de regelgeving, of onduidelijkheden in de regelgeving naar voren brengen. Dit is voor de rechtspraktijk van praktisch belang en dit onderzoek kan in zoverre een bijdrage leveren aan de kwaliteit van regelgeving. Veel btw-onderzoek concentreert zich op de werking van het btw-systeem in de Gemeenschap. In een internationale wereld met veel handelsverkeer met landen buiten de Europese Unie is het van belang het btw-systeem tegen het licht te houden voor wat betreft de invoer en uitvoer van goederen.

145. Zoals beschreven, heeft het belastbare feit invoer van goederen in tegenstelling tot de belastbare feiten levering en dienst een buiten de handelsketen-karakter. Dit maakt dat het zinvol lijkt om te onderzoeken of de verschuldigdheid van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, in combinatie met het belasten van leveringen en diensten (ongewenst) zou kunnen leiden tot een dubbele btw-druk.

146. Onderzoek op dit terrein is niet nieuw. Zie Terra 1984 en Van Vliet 1998.

## 1.8 AFBAKENING VAN HET ONDERZOEK

In deze paragraaf behandel ik de afbakening van mijn onderzoek. Dit onderzoek ziet alleen op btw en douanerechten. Van dit onderzoek maken dus naast de btw alleen douanerechten die bij de invoer van goederen van toepassing zijn deel uit. Dit onderzoek heeft geen betrekking op landbouwheffingen (heffingen bij invoer en bij uitvoer, subsidies bij invoer, restitutie bij uitvoer, aanvullende invoerrechten en agrarische elementen), antidumpingrechten, compenserende rechten, monetair compenserende bedragen, heffingen van gelijke werking die bij de invoer van goederen van toepassing zijn en belastingen bij invoer die zijn vastgesteld in het kader van het gemeenschappelijk landbouwbeleid of in het kader van de specifieke regelingen die op bepaalde door verwerking van landbouwproducten verkregen goederen van toepassing zijn. Mijn onderzoek is namelijk gericht op de btw en daarbij met name het aansluiten van btw bij douanerechten. Douanerechten vormen naast de btw de belangrijkste algemene heffing die wordt verschuldigd ter zake van invoer van goederen. Deze heffing heb ik daarom gebruikt voor mijn vergelijking met het btw-systeem.

Specifieke communautaire (landbouw)wetgeving kan er in voorzien dat communautaire goederen worden geplaatst in een douane-entrepot, waarbij wordt voorzien in maatregelen die in beginsel aan de uitvoer van goederen zijn verbonden.<sup>147</sup> Deze specifieke wetgeving vormt geen voorwerp van dit onderzoek, evenals de gevolgen van deze wetgeving voor de verschuldigdheid van btw ter zake van deze goederen die zich in een douane-entrepot bevinden.<sup>148</sup>

Ook de heffing van accijns maakt geen deel uit van dit onderzoek. De regelgeving op het gebied van accijnzen heeft binnen de Europese Unie te veel afwijkende eigenschappen vergeleken met de regelgeving op het gebied van de btw bij invoer van goederen en de regelgeving op het gebied van de douanerechten, met name op het gebied van het belastbare feit, om deze zorgvuldig en relatief eenvoudig te kunnen meenemen in een onderzoek naar de aansluiting van btw bij invoer van goederen bij douanerechten. Ook de belasting op personenauto's en motorrijwielen vormt geen onderwerp van onderzoek. Voor wat betreft de verbruiksbelastingen is dit onderzoek beperkt tot de zogenoemde belasting op de toegevoegde waarde.

Omdat ik mij in dit onderzoek alleen richt op belastingen bij goederen in verband met overschrijding van de buitengrens, vallen vanzelfsprekend andere belastingen die te maken hebben met grensoverschrijding van personen, zoals de zogenoemde exitheffingen, buiten dit onderzoek.

In dit onderzoek ga ik uit van het positieve recht voor de btw en de douanerechten. Ik heb niet getracht te komen tot een historische analyse waarin wordt

147. Art. 98, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Verordening tot vaststelling van het communautair douanewetboek.

148. Ik ga dus bijvoorbeeld niet in op de vraag of de levering van dergelijke goederen kan zijn vrijgesteld op grond van art. 156, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn.

beschreven, hoe de verschillende belastingmiddelen zoals we die nu kennen zich hebben ontwikkeld. Vanzelfsprekend is de ontstaansgeschiedenis van regelgeving van belang ter duiding van geldende bepalingen. In zoverre maakt de ontstaansgeschiedenis van regelgeving deel uit van dit onderzoek. Mijn onderzoek ziet op het niveau van regelgeving van de Europese Unie. Uitleg van de Nederlandse regelgeving dient vooral ter illustratie en omdat uit de nationale implementatie kan worden afgeleid hoe de Btw-richtlijn kennelijk kan worden uitgelegd. Mijn onderzoek is geen rechtsvergelijkend onderzoek naar de uitwerking van de regelgeving van de Europese Unie in de verschillende lidstaten.

In dit onderzoek neem ik als uitgangspunt een groep van landen (de Europese Unie) die samenwerken en douanerechten willen heffen en daarnaast bij invoer van goederen een soort btw willen heffen. Er bestaan internationaal verschillen in belastingssystemen, maar het heffen van douanerechten lijkt vrij gebruikelijk, evenals het heffen van een algemene verbruiksbelasting waarbij bij invoer van goederen een heffing zal moeten plaatsvinden om te bereiken dat goederen van buiten het land of van buiten een samenwerkende groep van landen ook aan de algemene verbruiksbelasting worden onderworpen. Dat er in beginsel douanerechten en een indirecte belasting in de vorm het belastbare feit invoer van goederen worden geheven, accepteer ik voor dit onderzoek als een gegeven. Dit is een juridisch onderzoek, geen economisch onderzoek. Ik ga dan ook niet in op het antwoord op de vraag in hoeverre het heffen van douanerechten ter bescherming van de markt tegen onder andere lage lonenlanden economisch is gerechtvaardigd. Ook heb ik geen onderzoek gedaan naar de omvang van de verschillende handelsstromen in de wereldhandel.

Het gaat in dit onderzoek om btw bij de invoer van goederen en de uitvoer van goederen uit de Europese Unie. Vanzelfsprekend komt hierbij wel het systeem van de intracommunautaire verwervingen<sup>149</sup> aan de orde, maar het opheffen van tariefmatige of andere handelsbelemmeringen tussen de lidstaten komt niet aan de orde. Dit onderzoek ziet niet op eventuele stappen benodigd voor het vervolmaken van interne markt of het vrije verkeer van goederen binnen de Europese Unie.

Ook administratieve verplichtingen ter zake van de invoer van goederen en de uitvoer van goederen vormen als zodanig geen voorwerp van dit onderzoek. Het antwoord op de vraag of goederen überhaupt mogen worden ingevoerd, blijft in dit onderzoek buiten beschouwing. Ik ga wel in op het antwoord op de vraag of ter zake van het binnenbrengen van zogenoemde absoluut verboden goederen btw in beginsel verschuldigd behoort te worden.

In dit onderzoek ga ik in op de invoer en uitvoer van goederen. Het antwoord op de vraag of software, zonder gegevensdrager, een goed is, of zou behoren te zijn, dat kan worden ingevoerd, vergt uitgebreid nader onderzoek, reden waarom ik de beantwoording van deze vraag buiten het onderzoek laat.

149. Met het systeem van de intracommunautaire verwervingen doel ik op de intracommunautaire verwervingen in samenhang met de in verband daarmee plaatsvindende vrijgestelde leveringen.

In dit onderzoek betrek ik niet het antwoord op de vraag welke systemen van indirecte belasting er buiten de Gemeenschap gelden en in hoeverre de combinatie van deze stelsels zou kunnen leiden tot een “dubbele” druk van indirecte belasting bij de invoer van goederen of de uitvoer van goederen. De verschuldigdheid van indirecte belastingen buiten de Europese Unie valt buiten dit onderzoek.

Dit onderzoek ziet met name op de materiële verschuldigdheid van btw ter zake van de invoer en uitvoer van goederen. Ik ga in dit onderzoek in op een aantal aspecten die te maken hebben met belastbare feiten, die in ieder deel van dit boek terugkomen. Ik ga in op het zich voordoen van het belastbare feit, de plaats waar het belastbare feit zich voordoet, de belastingschuldige ter zake van het belastbare feit, vrijstellingen, de maatstaf van heffing, de tarieven en het recht op aftrek van btw.

Het douanerecht kent regelingen inzake het afzien van het boeken van verschuldigde douanerechten en mogelijkheden van terugbetaling of kwijtschelding van douanerechten. Het gaat daarbij veelal om gevallen waarbij in beginsel wel douanerechten verschuldigd (zouden) zijn geweest, maar die douanerechten uiteindelijk niet (meer) zijn verschuldigd, en waarbij de douanerechten worden terugbetaald voor zover deze reeds zijn betaald. Dit zijn regelingen die in de vorm waarin zij zich in het douanerecht voordoen in het btw-systeem ter zake van de belastbare feiten levering en dienst onbekend zijn en die grote materiële gevolgen hebben voor de hoogte van de belastingschuld. Omdat dergelijke regelingen, in de gevallen waarin zij van toepassing zijn, grote invloed hebben op de materiële verschuldigdheid van douanerechten en bovendien afwijken van het systeem van de verschuldigdheid van btw ter zake van de belastbare feiten, neem ik deze regelingen mee in dit onderzoek. Bij regelingen die dergelijke materiële gevolgen hebben, moet worden nagegaan in hoeverre deze regelingen ook bij de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen worden toegepast, of kunnen worden toegepast.

Ik ga in dit onderzoek dus in op het zich voordoen van het belastbare feit, de plaats waar het belastbare feit zich voordoet, de belastingschuldige ter zake van het belastbare feit, vrijstellingen, de maatstaf van heffing, de tarieven en het recht op aftrek van btw. Daarnaast ga ik in op afzien van boeken, terugbetaling en kwijtschelding. Andere aangelegenheden met betrekking tot het heffen van btw en douanerechten, anders dan in deze en de volgende alinea beschreven, betrek ik niet in mijn onderzoek. Ik merk overigens voor de beeldvorming rondom het onderwerp in dit onderzoeksverslag wel kort iets op over zekerheidsstelling, betalingstermijnen en het boeken en mededelen van een douaneschuld. Maar deze onderwerpen als zodanig vallen buiten mijn onderzoek. Het antwoord op de vraag wanneer moet worden geboekt, of binnen welke termijn belasting moet worden nageheven, vormt gelet op het voorgaande geen deel van het onderzoek.

Op grond van art. 211 van de Btw-richtlijn kunnen lidstaten bepalen dat btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen niet hoeft te

worden betaald op het tijdstip van de invoer, mits deze belasting als zodanig wordt vermeld op de periodieke btw-aangifte. Deze regeling is in essentie een betalingsfaciliteit, en neem ik daarom niet mee in mijn onderzoek. Vanzelfsprekend zal ik waar nodig in dit onderzoek wel ingaan op art. 23 van de Wet. Deze regeling vormt een uitwerking van art. 211 van de Btw-richtlijn, maar heeft daarnaast ook materiële gevolgen doordat op grond van art. 23 van de Wet ook een ander de belastingschuldige kan zijn degene die dat zonder toepassing van die regeling zou zijn geweest.

Dit onderzoek ziet niet op de omvang en inhoud van regelingen voor belastingsschuldigen om zich in een bepaalde lidstaat te registreren.

Dit onderzoek ziet niet op directe of indirecte vertegenwoordiging bij het doen van de douaneaangifte. Directe of indirecte vertegenwoordiging heeft namelijk geen invloed op het antwoord op de vraag wie de belasting wordt verschuldigd, anders dan dat een indirecte vertegenwoordiger bij de toepassing van art. 201 van de Verordening tot vaststelling van het communautair douanewetboek (hierna: CDW)<sup>150</sup> ook belastingschuldige wordt. Fiscale vertegenwoordiging ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is in de Btw-richtlijn niet geregeld. Het aspect van fiscale vertegenwoordiging vormt daarom geen voorwerp van onderzoek, buiten dat de regeling wie de belastingschuldige is, voorwerp van onderzoek vormt.

Ik constateer in paragraaf 2.9 het een en ander met betrekking tot de rechtsbeginselen die worden gehanteerd bij het belastbare feit invoer van goederen en bij het douanerecht. Ik behandel dit om een beeld te kunnen vormen van het terrein waarop het onderhavige onderzoek zich concentreert. Dit onderzoek betreft echter geen onderzoek naar beginselen van behoorlijk bestuur en ik heb dan ook niet getracht een volledig overzicht te geven van de inhoud en betekenis van de van toepassing zijnde rechtsbeginselen. Zo heb ik geen onderzoek gedaan naar het recht van partijen om voor het nemen van een beschikking te worden gehoord. Vanzelfsprekend moeten de rechten die zijn geregeld in het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden (hierna: EVRM) en het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie (hierna: het Handvest) worden gerespecteerd bij het voorwerp van mijn onderzoek, deze rechten vormen als zodanig echter geen voorwerp van mijn onderzoek.

Mijn onderzoek richt zich niet op het concept van misbruik van recht. Misbruik van recht is in het hele btw-systeem en het communautaire recht van belang en geniet in de btw-literatuur een warme belangstelling. In geval van misbruik van recht kan geen succesvol beroep op het recht van de Unie worden gedaan.<sup>151</sup> De invoer en uitvoer van goederen kenmerkt zich mijns inziens niet als een rechtsgebied waar misbruik van recht sterker speelt dan bij de andere belastbare

150. Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, PbEG, 1992, L 302/1.

151. HvJ 12 mei 1998, nr. C-367/96 (A. Kefalas e.a.), ECLI:EU:C:1998:222, NJ 1999, 239, punt 20. Bij de invoer van goederen kan misbruik van recht bijvoorbeeld aan de orde komen bij bepaalde constructies met de invoer van privé-jachten. HR 4 oktober 2013, nr. 11/03207, ECLI:NL:2013:713, BNB 2013/241 m.nt. Van Slooten, punt 3.4.3.



feiten in het btw-systeem. Ik zie eerder minder mogelijkheden voor misbruik van recht bij de invoer van goederen en bij de uitvoer van goederen dan bij andere belastbare feiten. Bij een overdracht van goederen kan, bijvoorbeeld door de overdracht in een bepaalde contractuele vorm te gieten, worden getracht te bereiken dat de overdracht juist wel of juist niet als een levering wordt gekwalificeerd. In veel gevallen kunnen zowel argumenten die voor het plaatsvinden van een levering pleiten, als argumenten die tegen het plaatsvinden van een levering pleiten, worden aangevoerd. Vanzelfsprekend zullen belastingplichtigen, belastingautoriteiten of rechterlijke instanties uiteindelijk ook in discutabele gevallen tot een oordeel moeten komen over het antwoord op de vraag of er sprake is van een levering of van een dienst. Bij de invoer van goederen en de uitvoer van goederen gaat het in de kern om grensoverschrijding van goederen. Een grensoverschrijding van goederen is vrij objectief vast te stellen, de goederen zijn nu eenmaal al dan niet een grens gepasseerd.<sup>152</sup> Er zal bij de invoer van goederen best wel eens worden gesmokkeld, of creatief worden omgegaan met de berekening van de douanewaarde van goederen, maar misbruik van recht levert dat normaliter niet op.<sup>153</sup>

Om dezelfde redenen als waarom het concept van misbruik van recht buiten dit onderzoek valt, valt ook onderzoek naar de mogelijkheden van fraude bij de invoer en uitvoer van goederen buiten dit onderzoek. Ik denk hierbij bijvoorbeeld aan carrouselfraude. Ook schijnovereenkomsten, absolute en relatieve simulatie en het Nederlandse leerstuk van *fraus legis* vallen buiten dit onderzoek.

Mogelijkheden om bezwaar en beroep in te stellen maken geen deel uit van het onderzoek. Ik behandel overigens wel terugbetaling en kwijtschelding in het douanerecht en de btw. Mogelijkheden tot het opleggen van boeten en tot strafrechtelijke vervolging maken geen onderdeel uit van dit onderzoek. In dit onderzoek heb ik voor wat betreft de aansluiting van de btw bij het douanerecht geen onderzoek gedaan naar het verstrekken van informatie door belastingautoriteiten aan douaneautoriteiten en omgekeerd, bijvoorbeeld ten einde controle te kunnen uitoefenen op de volledigheid van de aangegeven omzet in de aangiften voor de btw en de winstbelastingen, en om controle op de aangegeven waarde van goederen te kunnen uitoefenen. De wijze waarop de belastingautoriteiten en de douaneautoriteiten controle uitoefenen op de juistheid, volledigheid en tijdigheid van aangiften vormt geen voorwerp van dit onderzoek.

Ik ga er in mijn onderzoek van uit dat goederen daar worden verbruikt waar ze zich bevinden. Het is voorstelbaar, dat goederen niet worden verbruikt waar ze zich bevinden, denk bijvoorbeeld aan satellieten. Goederen die niet worden verbruikt waar ze zich bevinden, vormen geen onderdeel van dit onderzoek. Ook ga ik ervan uit dat er een persoon is die de goederen binnenbrengt in de

152. Er lijkt mij daardoor ook minder ruimte bij het belastbare feit invoer van goederen om gebruik te maken van kwalificatieverschillen. HvJ 22 december 2010, nr. C-277/09 (RBS Deutschland Holdings GmbH), ECLI:EU:C:2010:810, BNB 2011/213 m.nt. Swinkels.

153. Al is een en ander niet altijd aan te raden: smokkel bijvoorbeeld is dan weliswaar geen misbruik van recht, maar is natuurlijk wel in strijd met het recht.

Europese Unie. Ik ga daarom bijvoorbeeld niet in op het aan land spoelen van goederen, een dier dat de buitengrens oversteekt, of een onbemande drone die de Europese Unie binnenvliegt en daar landt.

De vraag onder welke omstandigheden er precies sprake is van de overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken vormt geen onderdeel van dit onderzoek.<sup>154</sup> Dit onderzoek ziet op de invoer en uitvoer van goederen en betreft geen onderzoek naar het belastbare feit levering. In het kader van mijn onderzoek besteed ik in dit onderzoeksverslag geregeld aandacht aan het handelsverkeer, waarvan ik mede een beeld schets aan de hand van zogenoemde ABC-transacties. Bij ABC-transacties kan het interessant zijn om te bekijken hoeveel leveringen er in een keten plaatsvinden. Daarvoor moet worden onderzocht welke elementen maken dat iets een levering is. Beantwoording van deze vraag hoort mijns inziens niet thuis in een onderzoek dat zich richt op de btw bij invoer en uitvoer van goederen.

Dit onderzoek ziet niet op de aansprakelijkheid voor belastingschulden of op staatsaansprakelijkheid wegens onjuiste implementatie van recht van de Europese Unie.

Ik ga in dit onderzoek in op enkele afspraken uit de General Agreement on Tariffs and Trade (hierna: GATT-Verdrag of GATT). Ik heb gedurende mijn onderzoek geen onderzoek gedaan naar beslissingen in het kader van de geschillenregeling in het kader van het GATT-Verdrag.

Dit onderzoek heeft geen betrekking op keuzevermogen en op btw-druk op goederen die nadat ze zich in de particuliere sfeer hebben bevonden in een later stadium tot het ondernemingsvermogen gaan behoren, welke situatie zich bijvoorbeeld kan voordoen bij tweedehandsgoederen.

Het gebied van de Europese Unie waarvoor de btw-regelgeving geldt wijkt, zoals ik behandel in hoofdstuk 3, af van het gebied waarvoor de douaneregelgeving geldt. Ik ga ik dit onderzoek uit van deze constatering en laat in dit onderzoek de vraag buiten beschouwing of er voldoende rechtvaardiging is voor het in de Europese Unie blijven handhaven van dit verschil.

Invordering van belasting, betaling van belasting, belastingrente, bewijsvermoeden, omkering van de bewijslast, de systematiek van het doen van aangifte en staatssteun maken geen onderdeel uit van mijn onderzoek.

Mijn in paragraaf 1.2 als eerste omschreven te onderzoeken vraag ziet op de verhouding tussen het belastbare feit invoer van goederen en de belastbare feiten levering en dienst. In deze verhouding komt het scherpst naar voren, in hoeverre het belastbare feit invoer van goederen verschilt van, en in hoeverre het belast-

154. Zo ga ik in dit onderzoeksverslag niet in op het betoog van advocaat-generaal Sharpston in haar conclusie van 5 maart 2015, nr. C-526/13 (Fast Bunkering Klaipėda), ECLI:EU:C:2015:156, V-N 2015/14.23.19, dat in het daar aan de orde zijnde feitencomplex sprake zou kunnen zijn van één enkele levering van goederen. Het ging om een overdracht via een op eigen naam optredende tussenpersoon in brandstof aan een exploitant van een schip, waarbij de werkelijk geleverde hoeveelheid brandstof die rechtstreeks wordt overgedragen aan de exploitant kan afwijken van de opgaaf van de exploitant aan de tussenpersoon.

bare feit invoer van goederen aansluit bij, het systeem van btw-heffing ter zake van transacties in een lidstaat. Er bestaat ook het belastbare feit intracommunautaire verwerving. Dit is een soort tussenvorm tussen het belastbare feit invoer van goederen en de belastbare feiten levering en dienst. Het belastbare feit intracommunautaire verwerving behandel ik slechts voor zover hieraan inzichten kunnen worden ontleend over het btw-stelsel die voor mijn onderzoek van belang zijn. Voor mijn onderzoek naar btw bij invoer en uitvoer van goederen is met name van belang hoe het belastbare feit invoer van goederen zich verhoudt tot het stelsel van btw-heffing in een lidstaat. Daarom heb ik in deze onderzoeksvraag het belastbare feit intracommunautaire verwerving niet opgenomen.

## 1.9 PLAN VAN AANPAK

Mijn primaire vertrekpunt in dit onderzoek is de btw. Ik kies er bij veel onderwerpen in dit onderzoek voor om voor het voetlicht te brengen hoe het onderwerp in het btw-systeem is geregeld, en besteed daarbij aandacht aan aansluitingen met het douanerecht en ga daarbij in op het douanerecht. Mijn onderzoek richt zich primair op de vraag in hoeverre de heffing van btw bij invoer van goederen aansluit bij de heffing van douanerechten.

In de Europese Unie wordt gestreefd naar een interne of gemeenschappelijke markt, waarbij alle belemmeringen in het intracommunautaire handelsverkeer worden afgeschaft, om te komen tot een markt die de omstandigheden van een binnenlandse markt zoveel mogelijk benadert.<sup>155</sup> De Europese Unie is, nuanceringen daargelaten, één groot douanegebied. Om de aansluiting van de heffing van btw bij de invoer van goederen en de heffing van douanerechten bij de invoer van goederen binnen de Europese Unie te onderzoeken, dient te worden aangesloten bij de regelgeving op het niveau van de Europese Unie. De Europese Unie is immers, nuanceringen daargelaten, het gebied waarbij in beginsel verbruiksbelastingen en douanerechten worden geheven als ware er sprake van een binnenlandse markt, met één buitengrens. De Europese Unie vormt een eigen autonome rechtsorde<sup>156</sup> waarbinnen de regelgeving op het gebied van de heffing en de inning van btw en van douanerechten ter zake van het binnenbrengen van goederen in verregaande mate op het niveau van de Europese Unie is geharmoniseerd.

Onderzoek naar de aansluiting van de regelgeving op het gebied van de heffing van btw bij de invoer van goederen bij de regelgeving op het gebied van de heffing van douanerechten moet vooral op het niveau van de Europese Unie plaatsvinden. De btw-regelgeving en de regelgeving van douanerechten ter

155. HvJ 5 mei 1982, nr. 15/81 (Gaston Schul Douane Expéditeur BV (I)), ECLI:EU:C:1982:135, BNB 1982/225 m.nt. Tuk, punt 33, met betrekking tot de Europese Gemeenschap. Veel jurisprudentie van het HvJ ziet op de tijd van voor de Europese Unie, toen er sprake was van de Europese Economische Gemeenschap, respectievelijk de Europese Gemeenschap. Ik acht deze jurisprudentie in beginsel ook toepasbaar op de Europese Unie en gebruik deze jurisprudentie dan ook ter onderbouwing van standpunten betreffende het recht van de Europese Unie.

156. HvJ 5 februari 1963, nr. 26/62 (NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos), ECLI:EU:C:1963:1, BNB 1964/134.

zake van de invoer van goederen zijn beiden gegrondvest op regelgeving van de Europese Unie.<sup>157</sup> De heffing van btw en van douanerechten ter zake van de invoer van goederen zijn echter iets nationaals: de belastingen moeten immers worden geheven door één van de nationale belastingadministraties, op grond van regelgeving, die met name op btw-gebied voor een groot deel ook nationaal is. Btw wordt evenals douanerechten geheven door de belasting- en douaneautoriteiten van de lidstaten. Er is (nog) geen Europese belastingdienst. Ook al is er sprake van één groot douanegebied, in beginsel worden slechts in één lidstaat de douanerechten verschuldigd.

In de Europese Unie is de btw-regelgeving (en dus ook van de regelgeving over btw bij de invoer van goederen), evenals de regelgeving rondom douanerechten sterk geharmoniseerd. Er kan in die zin met recht worden gesproken van Europees belastingrecht.<sup>158</sup> Er zijn vele Europese belastingregels die in de dagelijkse uitvoeringspraktijk en daarmee in de rechtspraak en in de rechtswetenschap moeten worden geïnterpreteerd en die rechtstreeks toepasselijk zijn. Dit in tegenstelling met de situatie bij de winstbelastingen. Bij de winstbelastingen is in de Europese Unie relatief gezien weinig geharmoniseerd en ziet het Europese karakter van die belastingen vrijwel niet op de toetsing van, of aan, geharmoniseerde belastingregels. Europeesrechtelijke toetsing vindt bij de winstbelastingen vooral plaats aan de hand van de vraag of nationale belastingen wellicht in strijd zijn met de Europese verdragsvrijheden.

Btw en douanerechten hebben hun uitdrukking gevonden in regelgeving, bij douanerechten met name in verordeningen en bij btw vooral in richtlijnen die moeten worden uitgewerkt in nationale regelgeving. Ik ga in dit onderzoek voornamelijk uit van de Europese regelgeving, voornamelijk de Btw-richtlijn, het CDW en de Verordening houdende vaststelling van enige bepalingen ter uitvoering van die verordening (hierna: UCDW).<sup>159</sup> Deze communautaire regelgeving is op het gebied van de btw en het douanerecht in de Europese Unie eenvormig en toonaangevend. Op het gebied van btw is er relatief gezien meer nationale uitwerking nodig, gelet op het gebruik van het instrument van de richtlijn. In beperkte mate worden bepaalde keuzes overgelaten aan de lidstaten.

In dit onderzoek ga ik uit van de geldende regelgeving. Op het gebied van de btw is de belangrijkste regelgeving de Btw-richtlijn. Deze richtlijn is op 1 januari 2007 in werking getreden. De Btw-richtlijn verving de Zesde richtlijn. Het communautair douanerecht wordt geregeld in het CDW en het UCDW. Deze verordeningen zijn van toepassing vanaf 1 januari 1994. Deze douanewetgeving is aan een grote wijzigingsoperatie onderhevig. Bij Verordening nr. 952/2013<sup>160</sup> is het douanewetboek van de Unie (hierna: DWU) vastgesteld. De bepalingen vermeld

157. Waarbij de Europese Unie overigens op een aantal terreinen is gebonden aan verdragen, zoals het GATT-Verdrag.

158. Vergelijk Terra & Wattel 2012, blz. 36-37.

159. Verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek, PbEG, 1993, L 253/1.

160. Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, PbEU, 2013, L 269/1.

in art. 288 van het DWU zijn op 30 oktober 2013 in werking getreden. De overige bepalingen zullen, zo is althans in het DWU bepaald, op 1 mei 2016 in werking treden. Mede gelet op eerdere onbetrouwbaarheid van de Europese regelgever op het gebied van de huidige vernieuwing van de communautaire douaneregeling<sup>161</sup> ga ik uit van het geldende recht en niet van het recht zoals dat wellicht per 1 mei 2016 van kracht zal worden. Dat er conceptteksten van de uitvoeringsverordening ter uitvoering van het DWU circuleren, die overigens niet officieel zijn gepubliceerd, brengt niet noodzakelijkerwijs met zich, dat de nog niet in werking getreden bepalingen van het DWU ook de definitieve regelgeving per 1 mei 2016 zal worden. Ik heb ervoor gekozen om het uitbrengen van het onderzoek niet uit te stellen tot het definitief ingaan van alle bepalingen van het DWU en de inwerkingtreding van de uitvoeringsverordening ter uitvoering van het DWU. Dit gelet op het gegeven dat mijn onderzoek inmiddels is voltooid, gelet op de duur van het onderzoek,<sup>162</sup> gelet op het willen overgaan tot publicatie teneinde de fiscale rechtspraktijk vooruit te helpen en last but not least gelet op de onbetrouwbaarheid van de Europese regelgever op het vlak van de vernieuwing van communautaire douaneregeling. Dat er momenteel in een verordening wordt bepaald dat de overige bepalingen van het DWU per 1 mei 2016 van kracht zullen worden, brengt nog niet met zich, dat dit ook werkelijk zo zal gaan. De Europese regelgever heeft laten zien, bereid te zijn dergelijke uiterlijke data die zijn vastgelegd in een geldende verordening uit te stellen, c.q. bereid te zijn een dergelijke verordening in te trekken. Als ik uit had kunnen gaan van de zekerheid van inwerkingtreding van de volledige regelgeving van het DWU en de uitvoeringsverordening daarbij met ingang van 1 mei 2016, had uitstel van het uitbrengen van dit onderzoeksverslag tot mei 2016 voor de hand gelegen, maar een dergelijk uitstel lijkt slechts een kansspel, waarbij ik mijn geld er niet op zou willen inzetten dat de Europese regelgever in de eerste vier maanden van 2016 de datum van inwerkingtreding van de overige bepalingen van het DWU niet verder uitstelt.

De bepalingen uit het DWU die momenteel in werking zijn getreden zijn vooral bevoegdheidsbepalingen voor de Europese Commissie. De inwerking getreden bepalingen zien niet op de douaneregelingen, douanewaarde en dergelijke. In dit verslag van het onderzoek zijn daarom ondanks gedeeltelijke inwerkingtreding van het DWU de geldende bepalingen uit het CDW mijn uitgangspunt.

161. Verordening (EG) nr. 450/2008 van het Europees Parlement en de Raad van 23 april 2009 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (gemoderniseerd douanewetboek), PbEU, 2008, L 145/1, was bedoeld als vervanging van het CDW. Deze verordening bevatte een aantal bepalingen die met ingang van 24 juni 2008 van kracht werden. De andere bepalingen van de verordening zouden op grond van art. 188 van deze verordening van kracht worden ten vroegste op 24 juni 2009 uiterlijk op 24 juni 2013. Bij Verordening (EU) nr. 528/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 12 juni 2013 houdende wijziging van Verordening (EG) nr. 450/2008 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (gemoderniseerd douanewetboek) wat de toepassingsdatum betreft, PbEU, 2013, L 165/62, werd deze laatste datum gewijzigd in 1 november 2013. In het DWU voor zover dat in werking trad op 30 oktober 2013 werd ten slotte Verordening nr. 450/2008 ingetrokken. Bovendien werd in het DWU waarbij Verordening nr. 450/2008 werd ingetrokken niet gelijk alsnog de beloofde set nieuwe regels gegeven, maar werd weer aan een aantal bepalingen directe werking toegekend en aan het overgrote deel van de bepalingen een inwerkingtredingstermijn verbonden van ongeveer twee jaar en zes maanden na inwerkingtreding van de verordening.

162. Ik ben in 2006 begonnen met mijn onderzoek.

Waar nodig zal ik aangeven hoe een en ander in het DWU zal zijn geregeld in de bepalingen die nu nog geen werking hebben. Doordat ik uitga van het geldende recht, zal ik bijvoorbeeld bij de behandeling van de douaneregimes uitgaan van de huidige indeling in vijf douaneregimes en acht douaneregelingen. Dit terwijl er onder de bepalingen van het DWU indien die daadwerkelijk in werking zullen treden vanaf 1 mei 2016 geen douaneregimes meer zullen zijn.

Omdat ik als in Nederland wonende Nederlander werkend in de Nederlandse btw-praktijk<sup>163</sup> nu eenmaal het meest bekend ben met het Nederlandse rechtssysteem, en Nederland een internationaal handels- en doorvoerland bij uitstek is, met een uitstekend juridisch klimaat op het gebied van btw en douanerechten,<sup>164</sup> heb ik daarin aanleiding gezien bij veel onderwerpen ook na te gaan hoe de Btw-richtlijn in de nationale Nederlandse regelgeving is uitgewerkt. Ik ben er van overtuigd, dat mede door te kijken naar hoe in een lidstaat de btw-regelgeving concreet invulling heeft gekregen, inzicht kan worden verkregen in hoe de Btw-richtlijn kennelijk kan worden geïnterpreteerd. Hierdoor kan een beter beeld worden verkregen van de werking van de Btw-richtlijn. Er bestaat de mogelijkheid uit eventuele onduidelijkheden in de nationale regelgeving of, uit hetgeen een nationale regelgever kennelijk heeft menen te moeten regelen, af te leiden, of, en zo ja, waar er wellicht hiaten zitten in de regeling in de Btw-richtlijn van een bepaald onderwerp. Ik meen dat het besteden van enige aandacht aan de Nederlandse regelgeving een goede illustratie kan geven van hoe de Btw-richtlijn in een bepaald land, een invoerland bij uitstek, is uitgewerkt. Mede omdat de Btw-richtlijn nu eenmaal nationale uitwerking vereist, en voorts de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en ook douanerechten zullen zijn verschuldigd in een specifieke lidstaat, en omdat Nederland een invoerland bij uitstek is en bijvoorbeeld een interessante uitwerking kent van de belastingschuldige in de vorm van art. 23 van de Wet, meen ik dat aandacht voor de nationale uitwerking in Nederland waarde toevoegt aan dit onderzoek. Hoewel ik mijn onderzoek met name heb geconcentreerd op het gebied van Europese regelgeving en de uitleg daarvan, behandel ik in dit onderzoeksverslag mede hoe zaken zijn uitgewerkt in de Nederlandse regelgeving. Benadrukt zij dat ik geen rechtsvergelijkend onderzoek heb uitgevoerd teneinde te onderzoeken hoe de Btw-richtlijn, die nationale uitwerking behoeft, is uitgewerkt in de verschillende lidstaten.

Dit onderzoek vindt voor een groot deel plaats op het niveau van de regelgeving. Ik ben nagegaan hoe de Europese regelgeving luidt voor wat betreft de verschillende onderwerpen van mijn onderzoek. Ik heb getracht hierbij aan te geven wat mij bij de verschillende artikelen opvalt.

Het is aan het HvJ zich te richten naar de Europese regelgeving en de Europese regelgeving te verduidelijken waar de Europese regelgeving onvoldoende duidelijk

163. Bij respectievelijk de Belastingdienst, de Hoge Raad der Nederlanden en wederom de Belastingdienst.

164. Een groot aantal van de principiële toonaangevende uitspraken van het HvJ op het gebied van btw en douanerechten is tot stand gekomen na prejudiciële vragen van Nederlandse rechters.

(b)lijkt.<sup>165</sup> Vergelijk hierbij op nationaal niveau in Nederland de rol van de rechter die zich naar de regelgeving zal moeten richten en daarbij niet de innerlijke waarde van regelgeving mag beoordelen. Alleen indien strijd optreedt met hogere regelgeving, of indien bepaalde rechtsbeginselen worden geschonden kan een rechter in bepaalde gevallen regelgeving buiten werking laten. De jurisprudentie van het HvJ komt dan ook bij veel onderwerpen van dit onderzoek naar voren als uitlegger van de regelgeving. De regelgeving als zodanig neemt in dit onderzoek om voormelde reden een meer prominente plaats in.

Naast de (ontstaansgeschiedenis van de) regelgeving, ga ik in dit onderzoek uit van de jurisprudentie en van bronnen in de literatuur. Naast de jurisprudentie van het HvJ is ook de jurisprudentie van de nationale rechter<sup>166</sup> van belang. Daar waar het Europese recht duidelijk is, hoeft de nationale rechter die het Europese recht toepast immers geen prejudiciële vragen te stellen<sup>167</sup> en is daarmee de nationale rechter degene die duidelijkheid verschaft op het gebied van de uitleg en toepassing van Europese rechtsregels. De focus van mijn onderzoek wat betreft jurisprudentie ligt bij de jurisprudentie van het HvJ en bij de jurisprudentie van de Nederlandse rechter.

De verslaglegging van mijn onderzoek bestaat uit vier delen. Een algemeen deel, waar dit hoofdstuk onderdeel van uitmaakt, waarin ik de achtergrond van dit onderzoek beschrijf, evenals enige andere onderwerpen die algemeen van toepassing zijn op de btw bij invoer van goederen, douanerechten en uitvoer. Vervolgens volgt een deel dat handelt over de invoer van goederen. Daarna volgt een deel dat handelt over de uitvoer van goederen. Ten slotte volgt een deel met conclusies en aanbevelingen.

In het algemene deel behandel ik in hoofdstuk 1 het onderzoek dat ik heb uitgevoerd en de afbakening daarvan. Ook beschrijf ik in dat hoofdstuk de ken-

165. In een prejudicieel geschil, niet zijnde een inbreukprocedure, kan het HvJ het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (EEG-Verdrag), niet op een concreet geval toepassen noch beslissen over vragen betreffende de overeenstemming van nationale rechtsvoorschriften met het verdrag. HvJ 15 juni 1964, nr. 6/64 (Flaminio Costa), ECLI:EU:C:1964:66, Jur. blz. 01203. Het EEG-Verdrag is inmiddels opgegaan in het VEU en het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU).

166. Mijns inziens bestaat de nationale rechter tegenwoordig niet meer. De zogenoemde nationale rechter houdt zich (vooral) bezig met Europees recht en is de enige en hoogste rechtstoepasser van het recht van de Europese Unie. Een rechter die zich voor een belangrijk deel bezig houdt met de toepassing van het recht van de Europese Unie en daar de hoogste rechtstoepasser van is, zou mijns inziens bij voorkeur niet moeten worden aangeduid met de term nationale rechter. Hierbij zij opgemerkt dat de zogenoemde nationale rechter voor de uitleg van het recht van de Europese Unie uitleg kan krijgen van het HvJ en dat het HvJ en niet de nationale rechter beslist inzake de geldigheid van EU-wetgeving en andere besluiten van EU-instellingen. Omdat in de jurisprudentie van het HvJ geregeld wordt gesproken over de nationale rechter, sluit ik in dit onderzoeksverslag bij dit taalgebruik aan.

167. HvJ 6 oktober 1982, nr. 283/81 (Srl CILFIT en Lanificio di Gavardo SpA), ECLI:EU:C:1982:335, NJ 1983, 55. Er wordt onderscheid gemaakt tussen de zogenoemde acte claire, waarbij over het antwoord op een vraag geen twijfel kan bestaan, de oplossing die de nationale rechter wil geven moet even duidelijk zijn bij de rechters van de overige lidstaten als bij die van het HvJ en de zogenoemde acte éclairée, waarbij een gelijksoortige vraag reeds voorwerp van een oordeel in een prejudiciële procedure is geweest.

merken en het rechtskarakter van de btw. In hoofdstuk 1 ben ik mede ingegaan op de kenmerken van btw bij invoer van goederen. Met name daar en in de hoofdstukken 7 tot en met 14, maar ook in de verdere delen van dit boek komt het resultaat van mijn onderzoek naar voren hoe het belastbare feit invoer van goederen zich verhoudt tot leveringen en diensten in het btw-systeem.

Vanaf hoofdstuk 2 bevat het algemene deel voornamelijk een aantal bouwstenen om de rest van het onderzoek in het deel invoer, het deel uitvoer en het deel conclusies en aanbevelingen beter te kunnen begrijpen. In hoofdstuk 2 ga ik in op de rechtsbasis van de btw en het douanerecht en op de bij de btw en douanerechten gebruikte regelgevingsinstrumenten. Het belastbare feit invoer van goederen kan zich slechts voordoen bij de invoer van goederen in het btw-gebied van de Europese Unie. In hoofdstuk 3 behandel ik het btw-gebied en het douanegebied. Het zal blijken dat het btw-gebied en het douanegebied niet precies hetzelfde gebied zijn. Voorts ga ik in op derdelandsgebieden. Het belastbare feit invoer van goederen draait om het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. In hoofdstuk 4 behandel ik wat goederen zijn en komen verschillende soorten goederen aan bod. In hoofdstuk 5 behandel ik het internationale handelsverkeer. Ook ga ik in dat hoofdstuk in op enkele veel gebruikte handelscondities, de zogenoemde Incoterms 2010. In hoofdstuk 6 ga ik in op de douanerechtelijke gang van zaken bij de invoer en de uitvoer van goederen en op douanerechtelijke ontwikkelingen.

Voorts ga ik in een aantal hoofdstukken in het algemene deel in op een aantal onderwerpen die ik ten aanzien van de invoer van goederen en de uitvoer van goederen nader zal uitwerken in het deel over invoer en het deel over uitvoer. Veel van deze onderwerpen zijn voornamelijk bedoeld als inleiding op de verschillende onderwerpen om de overige delen van dit onderzoek beter te kunnen begrijpen. In hoofdstuk 7 ga ik in op de belastbare feiten voor de btw en het ontstaan van een douaneschuld. In hoofdstuk 8 komt de plaats van de belastbare feiten voor de btw en het ontstaan van een douaneschuld aan de orde. In hoofdstuk 9 ga ik in op degene die de belasting wordt verschuldigd, de belastingschuldige. Bij het belastbare feit invoer van goederen hoeft degene die de btw wordt verschuldigd geen belastingplichtige te zijn. Omdat dit onderzoek ziet op de btw bij de invoer en uitvoer van goederen ga ik uit van degene die de belasting wordt verschuldigd. Ik behandel in dit onderzoeksverslag eerst de belastbare feiten en de plaats daarvan en beschrijf pas daarna wie de belastingschuldige is. Binnen het btw-systeem komt men bij leveringen en diensten in beginsel pas toe aan belastbare feiten in een bepaalde lidstaat indien er sprake is van een belastingplichtige. Toch hanteer ik in dit onderzoeksverslag als volgorde dat ik eerst het belastbare feit beschrijf en pas in een later stadium het begrip belastingschuldige. Ik doe dit vanwege twee redenen. De eerste reden is dat bij de invoer van goederen het van weinig tot geen belang is voor het verschuldigd worden van btw of er sprake is van een belastingschuldige. Ik bedoel hiermee dat als er goederen worden binnengebracht in de Gemeenschap er in beginsel btw wordt verschuldigd, de hoedanigheid van degene die invoert is normaliter niet van belang. Indien er btw wordt verschuldigd, wordt de belastingschuldige er als het ware bij gezocht. Dit is anders bij leveringen en diensten waarbij er



geen verschuldigdheid van btw ontstaat als de prestaties niet door een belastingplichtige worden verricht. Daarnaast is het mijns inziens ten aanzien van het beschrijven van de aspecten verbonden aan het belastbare feit invoer van goederen inzichtelijker om eerst het belastbare feit invoer van goederen te behandelen en daarna de belastingschuldige te behandelen. In mijn verslag van dit onderzoek over btw bij invoer van goederen en uitvoer van goederen gaat daarom de behandeling van het belastbare feit invoer van goederen vooraf aan de behandeling van de belastingschuldige. In hoofdstuk 10 ga ik in op vrijstellingen. Vervolgens behandel ik in hoofdstuk 11 de maatstaf van heffing. Ik behandel de vrijstellingen in een eerder hoofdstuk dan de maatstaf van heffing, omdat indien een belastbaar feit is vrijgesteld de maatstaf van heffing voor dat belastbare feit niet van belang is om de verschuldigde btw vast te stellen. Overigens kan de maatstaf van heffing wel van belang zijn bij vrijgestelde prestaties voor zover er sprake is van recht op aftrek van btw op grond van de zogenoemde pro rata-methode. In hoofdstuk 12 behandel ik het tarief, in hoofdstuk 13 het recht op aftrek van btw en in hoofdstuk 14 ga ik in op het afzien van boeken, terugbetaling en kwijtschelding.

In het deel invoer ga ik in op het belastbare feit invoer van goederen. Wat mij in het bijzonder boeit en wat ik heb onderzocht, is hoe de twee belastingen btw bij de invoer van goederen en douanerechten op elkaar aansluiten. In de kern gaat het immers om goederen die via de buitengrens de Europese Unie binnenkomen waarbij in beginsel op de meeste goederen btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en douanerechten moeten gaan drukken. Het gaat mij om dat proces. Wat is invoer van goederen voor de btw en voor de douanerechten, en wanneer vindt een dergelijke invoer van goederen plaats? Daarbij is het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen en de aansluiting daarvan op het verschuldigd worden van douanerechten het meest pregnante onderwerp, althans het onderwerp dat bij de door mij behandelde problematiek het meest op de voorgrond lijkt te treden. De invoer van goederen omvat echter meer: hoe wordt bijvoorbeeld bepaald in welke lidstaat het belastbare feit plaatsvindt en in hoeverre sluiten vrijstellingen bij de btw bij het belastbare feit invoer van goederen aan bij de vrijstellingen van douanerechten. Een uitgebreid scala aan dergelijke onderwerpen passeert in het deel invoer onderzoek de revue. Voor wat betreft de invoer van goederen ga ik in het deel invoer in op mijn onderzoek naar de verschillende aspecten die te maken hebben met de verschuldigdheid van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. In de verschillende hoofdstukken van dit deel ga ik tevens na hoe de verschillende aspecten rondom de verschuldigdheid van douanerechten zijn geregeld. In ieder hoofdstuk van het deel invoer behandel ik voor het daar behandelde onderwerp de aansluiting van de regelgeving van de heffing van btw ter zake van de invoer van goederen bij de regelgeving rondom de heffing van douanerechten. In het hele deel invoer worden met name de onderzoeksvragen behandeld hoe binnen de btw de invoer van goederen is geregeld en in hoeverre in het btw-systeem ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten bij het douanerecht.

In hoofdstuk 15 ga ik in op het belastbare feit invoer van goederen, in hoofdstuk 16 ga ik in op de plaats van het zich voordoen van het belastbare feit. In hoofdstuk 17 ga ik in op de belastingschuldige ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. In hoofdstuk 18 ga ik in op de vrijstellingen ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. In hoofdstuk 19 ga ik in op de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. In hoofdstuk 20 behandel ik het btw-tarief ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Ik ga in al deze hoofdstukken in op de aansluiting met het douanerecht. Het deel invoer is de aangewezen plaats om in te gaan op het verschijnsel van dubbele btw-druk die wellicht zou kunnen ontstaan door de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met het belastbare feit levering of dienst. In de hoofdstukken 21 en 22 behandel ik de beantwoording van deze onderzoeksvraag. Ik beschrijf in hoofdstuk 21 enige situaties waarbij deze combinatie wellicht tot een dubbele btw-druk zouden kunnen leiden. Met name omdat bij software op een gegevensdrager zowel voor als na het binnenbrengen van het goed in de Gemeenschap dienstverlening kan plaatsvinden en omdat er interessante jurisprudentie is met betrekking tot dit onderwerp in de vorm van het arrest van het HvJ in de zaak Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV (hierna: Levob),<sup>168</sup> heb ik gekozen om het onderzoek naar dubbele btw-druk te behandelen aan de hand van invoer van software op een gegevensdrager. In hoofdstuk 22 ga ik in op het recht op aftrek van btw waarbij ik ook beschrijf in hoeverre in de in hoofdstuk 21 beschreven situaties waarin wellicht dubbele btw-druk zou kunnen ontstaan, deze dubbele btw-druk door het recht op aftrek van btw wordt voorkomen. Het douanerecht kent overigens geen recht op aftrek. In hoofdstuk 23 ga ik in op het afzien van het boeken van een douaneschuld en andere typisch douanerechtelijke regelingen die niet in het btw-systeem ter zake van leveringen en diensten voorkomen zoals terugbetaling en kwijtschelding van douanerechten. Ik beschrijf in hoeverre er ter zake van btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen bij deze douanerechtelijke regelingen wordt aangesloten.

In het deel uitvoer ga ik in op de uitvoer van goederen. In dit deel komen de onderzoeksvragen aan de orde hoe de uitvoer van goederen is geregeld en of goederen die de Gemeenschap verlaten vrij (behoren te) worden gemaakt van btw-druk. Voor wat betreft de uitvoer van goederen kent de btw geen belastbaar feit uitvoer van goederen. Ik behandel dit in hoofdstuk 24. In hoofdstuk 25 ga ik in op de plaats van uitvoer. In hoofdstuk 26 ga ik in op de belastingschuldige bij de uitvoer van goederen. In hoofdstuk 27 ga ik in op vrijstellingen die te maken hebben met de uitvoer van goederen. In hoofdstuk 28 ga ik in op de maatstaf van heffing en in hoofdstuk 29 op het btw-tarief. Ik behandel in hoofdstuk 30 in hoeverre goederen vrij (behoren te) worden gemaakt van btw-druk bij de uitvoer van goederen en hoe dat gebeurt. In hoofdstuk 31 ga ik in op het bewijs van uitvoer van goederen.

In het deel conclusies en aanbevelingen volgt in hoofdstuk 32 een samenvatting en conclusie.

168. HvJ 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV), ECLI:EU:C:2005:649, BNB 2006/115 m.nt. Van Zadelhoff.

In het kader van het internationale handelsverkeer komen bij de invoer en de uitvoer van goederen veel ABC-transacties voor. Bij de invoer van goederen en de uitvoer van goederen zal er veelal sprake zijn van een handelsketen van meerdere leveringen. Als het gaat om een keten waarin de goederen hetzelfde blijven en er sprake is van een georganiseerd vervoer van de eerste persoon in de keten (A) aan de laatste schakel in de keten (bijvoorbeeld C), worden dit ook wel ABC-transacties genoemd. Bij de verschillende onderwerpen van dit onderzoek zal ik waar nodig ingaan op ABC-transacties. Een onderzoek naar btw bij de invoer en de uitvoer van goederen zou niet volledig zijn zonder aan dergelijke veel voorkomende transacties aandacht te besteden.

## 1.10 SAMENVATTING

In dit hoofdstuk heb ik mijn onderzoek geïntroduceerd en de probleemstelling behandeld. De btw staat in dit onderzoek centraal. Veel goederen worden vervoerd van buiten de Europese Unie naar binnen de Europese Unie, of van binnen de Europese Unie naar buiten de Europese Unie. Bij het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie behoort in beginsel btw worden verschuldigd, dit ter bescherming van de concurrentiepositie van producenten, handelaars en dienstverleners in de Europese Unie. Het belastbare feit invoer van goederen is te zien als een steunheffing in het btw-systeem. Het zorgt ervoor dat ook op goederen van buiten de Europese Unie die niet in het kader van een levering of dienst in de Gemeenschap zijn verworven in beginsel btw drukt. In dit onderzoeksverslag ga ik in op het belastbare feit invoer van goederen en de verschillende aspecten die daar verwant aan zijn, zoals de plaats van het belastbare feit en de belastingschuldige.

Naast btw worden in verband met het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie in beginsel douanerechten verschuldigd. Btw en douanerechten hebben allebei hun eigen redenen van bestaan. Btw is een verbruiksbelasting. Douanerechten hebben een meer protectionistische inslag. Het ligt voor de hand dat de regels op het gebied van de verschuldigdheid van btw ter zake van het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie aansluiten, bij de regels ter zake van het ontstaan van een douaneschuld. Mijn onderzoek ziet mede op het van toepassing zijn van dezelfde of vergelijkbare regels op het gebied van de verschuldigdheid van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en het ontstaan van een douaneschuld.

De kern van de regelgeving betreffende de aansluiting tussen het belastbare feit invoer van goederen en het ontstaan van een douaneschuld wordt gevormd door art. 71 van de Btw-richtlijn.

In dit onderzoek komt de verhouding aan de orde tussen het belastbare feit invoer van goederen en de belastbare feiten levering en dienst. Het al dan niet optreden van het belastbare feit invoer van goederen staat los van het al dan niet plaatsvinden van een levering of dienst. Het belastbare feit invoer van goederen kan ook plaatsvinden zonder dat er een vergoeding ter zake van een transactie is afgesproken. Voorts is voor het al dan niet optreden van het

belastbare feit invoer van goederen niet van belang of de goederen in de Europese Unie worden binnengebracht door een belastingplichtige.

In dit onderzoek betrek ik de vraag of de combinatie van het belastbare feit levering of dienst met het belastbare feit invoer van goederen zou kunnen leiden tot een dubbele btw-druk.

Er worden ook goederen gebracht van binnen de Europese Unie naar buiten de Europese Unie. In mijn onderzoek betrek ik de vraag in hoeverre goederen btw-vrij (behoren te) worden gemaakt bij de uitvoer van goederen.

Ik kom tot de volgende onderzoeksvragen:

- Hoe verhoudt het belastbare feit invoer van goederen zich tot de belastbare feiten levering en dienst (vraag 1)?;
- Hoe wordt in de btw-regelgeving de invoer van goederen geregeld (vraag 2)?;
- In hoeverre wordt in de btw-regelgeving ter zake van het belastbare feit invoer van goederen aangesloten bij de regelgeving op het gebied van de heffing van douanerechten (vraag 3)?;
- Kan het zich in de btw-regelgeving voordoen dat er een dubbele btw-druk ontstaat waarbij op goederen zowel btw drukt ter zake van het belastbare feit invoer van goederen als ter zake van het belastbare feit levering of dienst (vraag 4)?;
- Hoe wordt in de btw-regelgeving de uitvoer van goederen geregeld (vraag 5)?;
- In hoeverre worden goederen die worden uitgevoerd uit de Gemeenschap vrij gemaakt van btw-druk en in hoeverre behoren goederen die de Gemeenschap worden uitgevoerd vrij te worden gemaakt van btw-druk (vraag 6)?

Het rechtskarakter van de btw bestaat uit acht elementen. De btw is een verbruiksbelasting, sluit aan bij transacties, is een indirecte belasting, is een algemene belasting en kent aftrek van voorbelasting. Voorts wordt het btw-systeem gekenmerkt door een drietal beginselen: het neutraliteitsbeginsel, het draagkrachtbeginsel en het doelmatigheidsbeginsel. Samen met de door de OESO onderscheiden beginselen van efficiëntie, zekerheid en eenvoud, effectiviteit, redelijkheid en flexibiliteit gebruik ik dit als toetsingskader.

Douanerechten vormen een algemene belasting gericht op bescherming van productie in de Europese Unie.

Dit boek bevat de weerslag van mijn onderzoek inzake btw bij de invoer en de uitvoer van goederen. Een bepaalde mate van aansluiting van de btw-regelgeving bij de regelgeving op het gebied van de douanerechten ligt voor de hand. Btw en douanerechten kennen hun eigen regelgeving en terminologie. Deze regelgeving, en de mate van aansluiting daartussen, vormt de kern van mijn onderzoek. Mijn onderzoek ziet met name op de regelgeving van de Europese Unie.



## 2 *Rechtsbasis en regelgevingsinstrumenten*

### 2.1 INLEIDING

In dit hoofdstuk ga ik in op de context van het recht van de Europese Unie waarin de invoer en uitvoer van goederen plaatsvindt. Zo ga ik in op de rechtsbasis in het Europese recht van regelgeving op het gebied van btw en douane, het gebruik van verordeningen en richtlijnen daarbij en de rechtsbeginselen die deel uitmaken van het recht van de Europese Unie. Daarnaast komen in dit hoofdstuk verplichtingen opgenomen in het GATT-Verdrag en de rechtsgrondslag van regelgeving op het gebied van btw en douanerechten in Nederland aan de orde.

In de paragrafen 2.2.1 en 2.2.2 beschrijf ik de Unierechtelijke rechtsbasis van de heffing van btw, respectievelijk van de heffing van douanerechten. In paragraaf 2.3 behandel ik de rechtsbasis van de heffing van btw en douanerechten in Nederland. Vervolgens zal ik in dit hoofdstuk ingaan op de regelgevingsinstrumenten verordening en richtlijn. Na een algemene inleiding hierover in paragraaf 2.4 ga ik hier in paragraaf 2.5 dieper op in. In paragraaf 2.6 ga ik in op het gebruik van verordeningen en richtlijnen bij de regelgeving op het gebied van de btw en douanerechten. In paragraaf 2.7 ga ik in op verplichtingen in het kader van het GATT-Verdrag. In paragraaf 2.8 ga ik in op bepalingen in het VWEU inzake het handelsverkeer tussen de lidstaten van de Europese Unie. Na een behandeling van rechten en rechtsbeginselen in paragraaf 2.9 volgt ten slotte een samenvatting in paragraaf 2.10.

Wie er in welke gevallen belasting moet betalen wordt geregeld in rechtsregels. De bevoegdheid tot het geven van deze rechtsregels moet zijn gebaseerd op rechtsregels en moet zijn geregeld in rechtsregels.

Primair recht van de Europese Unie is vastgelegd in het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna: VEU) en in het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU). Ik merk op dat tot de rechtsorde van de Europese Unie grondrechten behoren, die moeten worden toegepast in alle situaties die door het recht van de Europese Unie worden beheerst.<sup>169</sup> De grondrechten behoren tot de rechtsbeginselen. Rechtsbeginselen behandel ik in paragraaf 2.9. Tot het primaire recht van de Europese Unie behoort naast het VEU, het VWEU en de rechtsbeginselen ook het Handvest.

169. HvJ 26 februari 2013, nr. C-617/10 (Hans Åkerberg Fransson), ECLI:EU:C:2013:105, BNB 2014/15 m.nt. Van Eijdsden.

De Europese Unie vormt ten opzichte van de lidstaten een eigen autonome rechtsorde, waarvoor de lidstaten een gedeelte van hun soevereiniteit hebben begreep. Het recht van de Europese Unie kan daardoor in beginsel onafhankelijk van de wetgeving van de lidstaten rechten en verplichtingen in het leven roepen.<sup>170</sup> Bij btw en in relatief mindere mate bij de douanerechten zijn ook de nationale autoriteiten benodigd om voor regelgeving zorg te dragen. Er is een wisselwerking tussen regelgeving vanuit de Europese Unie en regelgeving van de lidstaten. Douanerechten worden vooral geregeld in rechtstreeks werkende verordeningen. De btw wordt vooral geregeld in de Btw-richtlijn, welke richtlijn moet worden uitgewerkt in nationale regelgeving.

Gelet op het subsidiariteitsbeginsel<sup>171</sup> is er alleen ruimte voor het optreden van de Europese Unie op de gebieden die niet onder haar exclusieve bevoegdheid vallen, indien en voor zover de doelstellingen van het overwogen optreden niet voldoende door de lidstaten op centraal, regionaal of lokaal niveau kunnen worden verwezenlijkt, en vanwege de omvang en de gevolgen van het optreden beter door de Europese Unie kunnen worden bereikt. Gelet op het economische karakter van de Europese samenwerking in het kader van de Europese Unie acht ik, gelet op het subsidiariteitsbeginsel, voldoende basis aanwezig dat voor zowel de btw als de douanerechten regels worden gesteld vanuit de Europese Unie.

In het kader van de verhouding van het Europese recht tot het nationale recht wijs ik voorts op het beginsel van loyale samenwerking. Op grond van dit beginsel, vastgelegd in art. 4, derde lid, van het VEU, respecteren de Europese Unie en de lidstaten elkaar en steunen zij elkaar bij de vervulling van de taken die uit het VEU en het VWEU voortvloeien.<sup>172</sup> Het beginsel wordt van oudsher ook wel aangeduid als het beginsel van gemeenschapstrouw en kan daarom sinds de overgang naar de Europese Unie momenteel worden aangeduid als het beginsel van Unietrouw.

Vanuit de Europese Unie zijn er zowel rechtsregels over btw als rechtsregels op het gebied van douanerechten. Van belang is dan ook vast te stellen waar de bevoegdheid tot het geven van deze regels, zoals de Btw-richtlijn of het CDW, op is gebaseerd.

170. HvJ 5 februari 1963, nr. 26/62 (NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos), ECLI:EU:C:1963:1, BNB 1964/134, punt 3.

171. Art. 5 van het VEU.

172. Het beginsel brengt overigens met zich dat wanneer de Raad in gebreke blijft maatregelen te nemen ten aanzien waarvan de Europese Unie bij uitsluiting bevoegd zijn, er in bepaalde gevallen in beginsel geen bezwaar tegen kan worden gemaakt, dat een lidstaat nationale maatregelen handhaaft of vaststelt die ertoe strekken om de doelstellingen van de Europese Unie te verwezenlijken (HvJ 5 december 1989, nr. C-165/88 (ORO Amsterdam Beheer BV en Concerto BV), ECLI:EU:C:1989:608, V-N 1990/45, punt 15).

Op grond van het beginsel van loyaliteit mag een lidstaat bijvoorbeeld niet besluiten om, zo een lidstaat dat al zou willen, af te zien van de controle van alle belastbare handelingen die in een aantal tijdvakken zijn verricht (HvJ 17 juli 2008, nr. C-132/06 (Commissie/Italië), ECLI:EU:C:2008:412, V-N 2008/39.15).

## 2.2 UNIERECHTELIJKE RECHTSBASIS

### 2.2.1 Unierechtelijke rechtsbasis btw

De rechtsbasis van de bevoegdheid tot het geven van regels vanuit de Europese Unie over de btw vinden we in het VWEU onder het kopje “bepalingen over belastingen”.

In art. 113 van het VWEU wordt aan de Raad de bevoegdheid gegeven om bepalingen vast te stellen die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen. Op grond van art. 113 van het VWEU is er niet slechts de bevoegdheid voor de Raad om bepalingen vast te stellen, maar is er met name ook een opdracht aan de Raad om dergelijke bepalingen vast te stellen.

De bevoegdheid tot het vaststellen van bepalingen bestaat voor zover de harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt te bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen.

Indirecte belastingen drukken normaliter op handelstransacties, waaronder transacties met goederen. Harmonisatie van de indirecte belastingen is belangrijk indien wordt gestreefd naar een goed werkende interne markt. Vrij goederenverkeer is immers essentieel voor een interne markt. Geharmoniseerde indirecte belastingen zijn van nature gekoppeld aan een vrij goederenverkeer.

De opdracht tot harmonisatie ziet alleen op “harmonisatie noodzakelijk (...) om de instelling en de werking van de interne markt te bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen”. Het artikel lijkt, evenals de drie aan het artikel voorgaande artikelen in het VWEU, vooral op het goederenverkeer tussen de lidstaten gericht, de interne markt staat immers centraal. Toch kan mijns inziens op dit artikel ook de regelgeving vanuit de Europese Unie worden gebaseerd over het heffen van btw bij het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie of aftrek van btw of teruggaaf van btw in verband met de uitvoer van goederen. Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 1.4.3 kan het belastbare feit invoer van goederen worden gezien als een steunheffing ten opzichte van de heffing van belasting in de lidstaten ter zake van leveringen en diensten. Als men een interne markt wil laten werken, moeten concurrentievervalsingen worden voorkomen. Goederen op de interne markt moeten niet worden weggeconcentreerd door goederen van buiten de Europese Unie, althans niet vanwege de omstandigheid dat deze laatste goederen niet aan de heffing van btw zouden zijn onderworpen. Het in beginsel verschuldigd worden van btw ter zake van het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie is daarmee noodzakelijk om concurrentievervalsingen te voorkomen. Art. 113 van het VWEU vormt een wat magere, althans niet heel expliciet, geformuleerde rechtsbasis, maar het lijkt mij voldoende om regelgeving over het belastbare feit invoer van goederen en regelingen rondom aftrek van btw of teruggaaf van btw ter zake van goederen die worden uitgevoerd op te baseren.



### 2.2.2 Unierechtelijke rechtsbasis douanerechten

Het douanerecht wordt hoofdzakelijk op het niveau van de Europese Unie geregeld in plaats van op nationaal niveau. De heffing van douanerechten wordt communautair geregeld in verordeningen. De belangrijkste verordening is het CDW. Deze verordening heeft een basis in het VWEU.

Op grond van art. 28 van het VWEU is de Europese Unie gegrondvest op een douane-unie met een gemeenschappelijk douanetarief voor de betrekkingen met derde landen. Met het gemeenschappelijk douanetarief wordt de gelijkstelling beoogd van de douanerechten die aan de grenzen van de Europese Unie op de uit derde landen ingevoerde producten drukken, teneinde verleggingen van het handelsverkeer met deze derde landen en distorties in de mededingingsvoorwaarden te voorkomen.<sup>173</sup> Producten uit derde landen worden op grond van art. 29 van het VWEU beschouwd in het vrije verkeer te zijn als de invoerformaliteiten zijn verricht en de verschuldigde douanerechten en heffingen van gelijke werking zijn voldaan en geen gehele of gedeeltelijke teruggave van die rechten en heffingen is verleend. De rechten van het gemeenschappelijk douanetarief worden op grond van art. 31 van het VWEU door de Raad vastgesteld.

Volgens Punt en Van Vliet gaat de communautaire wetgever uit van de veronderstelling dat rechten nu eenmaal verschuldigd zijn ter zake van het binnen de Europese Gemeenschap (thans Europese Unie) brengen van goederen en dat de wetgever deze rechten slechts hoeft te regelen.<sup>174</sup> Met Punt en Van Vliet deel ik de mening dat de heffingen in het CDW worden gebaseerd op de artikelen 23 en 26 van het EG-Verdrag (thans de artikelen 28 en 31 van het VWEU).<sup>175</sup> Wederom een magere, althans niet een expliciete, rechtsbasis.

Het CDW is uitgewerkt in het UCDW. Ik deel de opvatting van advocaat-generaal Van Hilten dat het CDW voorrang heeft op het UCDW.<sup>176</sup> Advocaat-generaal Van Hilten wijst er op dat het CDW is gebaseerd het VWEU. Het UCDW daarentegen is gebaseerd op de artikelen 247 en 247 bis van het CDW. Uit het arrest van het HvJ in de zaak Firma Söhl & Söhlke volgt dat deze artikelen voldoende rechtsgrondslag bieden voor het UCDW.<sup>177</sup>

173. HvJ 13 december 1973, nrs. 37/73 en 38/73 (Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders), ECLI:EU:C:1973:165, Jur. blz. 01609, punt 9 en HvJ 7 november 1996, nr. C-126/94 (Société Cadi Surgelés e.a.), ECLI:EU:C:1996:423, Jur. blz. I-05647, punt 14. Beide arresten hebben betrekking op de periode voor de Europese Unie.

174. Punt & Van Vliet 2000, blz. 24.

175. In de considerans van het CDW wordt vermeld dat het CDW is vastgesteld gelet op de artikelen 28, 100 A en 113 van het EEG-Verdrag.

176. Conclusie advocaat-generaal Van Hilten 25 november 2014, nr. 14/00580, ECLI:NL:PHR:2014:2234.

177. HvJ 11 november 1999, nr. C-48/98 (Firma Söhl & Söhlke), ECLI:EU:C:1999:548, Jur. blz. I-07877, punten 34 en 35, met betrekking tot art. 249 (oud) van het CDW, de rechtsvoorganger van de artikelen 247 en 247 bis van het CDW.

## 2.3 NATIONALE RECHTSBASIS

In art. 104 van de Nederlandse Grondwet is opgenomen dat er een wettelijke basis is vereist voor de heffing van belastingen.

Voor de regels op het gebied van de btw (waaronder die inzake de invoer van goederen en de uitvoer van goederen) kan de rechtsbasis worden gevonden in de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet).

In art. 7:3 van de Algemene douanewet wordt bepaald dat onder de naam rechten bij invoer belastingen worden geheven ter zake van de invoer van goederen, in overeenstemming met hetgeen dienaangaande is bepaald bij of krachtens het Koninkrijk verbindende verdragen, en in al hun onderdelen verbindende besluiten van bij zodanige verdragen opgerichte volkenrechtelijke organisaties. In art. 1:3 van de Algemene douanewet wordt bepaald dat in aanvulling op de begripsbepalingen van het CDW en het UCDW wordt verstaan onder rechten bij invoer “zowel rechten bij invoer als invoerrechten”. De Algemene douanewet gebruikt dus een definitie waarin het te definiëren woord in de uitleg van de definitie voorkomt. Wat hiervan zij. Er is hiermee lijkt mij een voldoende wettelijke basis voor de zogenoemde douanerechten. De in het CDW geregelde rechten bij invoer vallen immers onder de definitie van art. 1:3 van de Algemene douanewet en vormen dus onderdeel van de in art. 7:3 van de Algemene douanewet bedoelde belastingen. Door art. 7:3 van de Algemene douanewet wordt voldaan aan het vereiste van art. 104 van de Grondwet ook al gelden verordeningen rechtstreeks in de lidstaten. Voor zover het douanerecht is geregeld in verordeningen die rechtstreeks werken en die onderdeel uitmaken van de autonome rechtsorde van de Europese Unie is geen rechtsbasis in de Nederlandse regelgeving vereist.

## 2.4 INLEIDING VERORDENINGEN EN RICHTLIJNEN

Douanerechten worden met name geheven op grond van communautaire verordeningen, zoals het CDW. Slechts een beperkt aantal onderwerpen die voor de heffing van douanerechten van belang zijn moeten door de lidstaten worden geregeld. Het gaat hier bijvoorbeeld om controlebepalingen, administratieve boeten, strafrechtelijke bepalingen, bepalingen met betrekking tot in beslag- en in bewaringneming, en bepalingen op het gebied van bezwaar en beroepsprocedures.<sup>178</sup> Deze onderwerpen zijn in Nederland uitgewerkt in de Algemene douanewet, de Algemene wet bestuursrecht, de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Invorderingswet 1990.

Btw wordt op Europees niveau vooral geregeld door middel van richtlijnen. Op btw-gebied bestaat er naast, een weinig omvangrijke<sup>179</sup> verordening, de zoge-

<sup>178</sup>. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 5.

<sup>179</sup>. Althans wat het aantal onderwerpen en de diepgang van behandeling betreft in relatie met de Btw-richtlijn.

noemde Btw-verordening,<sup>180</sup> op het terrein van verordeningen alleen de zogenoemde btw-bijstandsverordening inzake administratieve samenwerking op btw-gebied.<sup>181</sup> Ik zal hierna ingaan op het karakter (paragraaf 1.5) en het gebruik (paragraaf 1.6) van de regelgevingsinstrumenten verordeningen en richtlijnen.

## 2.5 KARAKTER VAN VERORDENINGEN EN RICHTLIJNEN

Een belangrijk verschil tussen de regelgeving op het gebied van de btw en de regelgeving op het gebied van de douanerechten is, dat de btw vooral wordt geregeld door middel van richtlijnen, terwijl het douanerecht, waaronder de bepalingen die het ontstaan van een douaneschuld regelen, worden geregeld door middel van verordeningen. Beide rechtsinstrumenten brengen belangrijke verschillen met zich.

Om de verschillen tussen verordeningen en richtlijnen goed te begrijpen, breng ik in herinnering dat de Europese Unie een eigen autonome rechtsorde vormt. Door de oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, rechtsvoorganger van de Europese Gemeenschap en van de Europese Unie, hebben de lidstaten een deel van hun autonomie ingeleverd ten behoeve van deze autonome rechtsorde. Vanuit de Europese Unie komen zowel regels betreffende het belastbare feit invoer van goederen als regels over het ontstaan van een douaneschuld.<sup>182</sup> De lidstaten dienen de regels uit te voeren. Dit vindt mede plaats door het uitwerken van de regels van de Europese Unie in nationale regelgeving.

Overigens maken ook rechtsbeginselen, waaronder het vertrouwensbeginsel, onderdeel uit van het recht van de Europese Unie. Ik kom hier later in paragraaf 2.9 op terug.

Verordeningen werken rechtstreeks. De lidstaten kunnen en mogen regelgeving in de vorm van verordeningen niet nader uitwerken, behalve voor zover daarvoor natuurlijk in de verordeningen aan de lidstaten daartoe een mogelijkheid wordt geboden, of indien er sprake is van onderwerpen die in verordeningen

180. Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU, 2011, L 77/1. In deze Verordening wordt een aantal begrippen uit de Btw-richtlijn verduidelijkt. Overigens is de Btw-verordening aangepast bij Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad van 7 oktober 2013 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft de plaats van een dienst. In deze verordening werden de regels voor de vaststelling van de plaats van dienst gewijzigd. Bij de uitvoeringsverordening nr. 282/2011 werd de eerdere Btw-verordening, Verordening (EG) nr. 1777/2005 van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEG, 2005, L 288/1, ingetrokken.

181. Verordening nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, PbEU, 2010, L 268/1.

182. Om de draagwijdte van een bepaling van het recht van de Unie te bepalen, dient rekening te worden gehouden met de bewoordingen, de context en de doelstellingen van de bepaling. HvJ 29 oktober 2009, nr. C-174/08 (NCC Construction Danmark A/S), ECLI:EU:C:2009:669, V-N 2009/56.14, punt 23, met betrekking tot het gemeenschapsrecht.

niet zijn geregeld (zoals de lengte van een bezwaartermijn). De voorrang van het recht van de Europese Unie brengt met zich dat iedere bepaling van een nationale wet die in strijd is met een rechtstreeks werkende rechtsregel van de Europese Unie, zoals een verordening, buiten toepassing wordt gelaten, ongeacht of deze van eerdere of latere datum dan laatstgenoemde regel is.<sup>183</sup> Met het recht van een hogere rang strijdige regels van nationaal recht missen rechtskracht. Door een verordening wordt daarmee strijdig nationaal recht dus buiten werking gesteld. Particulieren kunnen daarom ook niet met succes een beroep doen op nationaal recht dat in strijd is met een verordening.<sup>184</sup> Al zetten verordeningen daarmee strijdig nationaal recht opzij, dit ontslaat lidstaten niet van de verplichting bepalingen die met het recht van de Europese Unie in strijd zijn uit het nationale recht te verwijderen.<sup>185</sup> Hoewel een verordening een norm is die naar haar aard niet noopt tot uitvoeringsmaatregelen kunnen ook rechtstreeks werkende verordeningen opdrachten bevatten aan de lidstaten om op bepaalde terreinen regelgeving te maken.<sup>186</sup>

Richtlijnen werken niet rechtstreeks.<sup>187</sup> De lidstaten moeten richtlijnen, op grond van de Unietrouw, uitwerken in het nationale recht. De lidstaten hebben hierbij een resultaatsverplichting. Lidstaten dienen de volle werking van richtlijnen te verzekeren, waarbij de lidstaten over een ruime beoordelingsmarge beschikken met betrekking tot de te kiezen middelen.<sup>188</sup> Bij de omzetting van een richtlijn in nationaal recht is niet noodzakelijkerwijs vereist dat de bepalingen van de richtlijn formeel en letterlijk in een uitdrukkelijke, specifieke bepaling worden overgenomen.<sup>189</sup> Het gaat er om dat het nationale recht daadwerkelijk de volledige toepassing van de richtlijn rechtens en feitelijk verzekert. Daarvoor moeten de lidstaten zorgen voor een duidelijk wettelijk kader op het betrokken gebied die zo nauwkeurig, duidelijk en doorzichtig is, dat de particulier zijn of haar rechten kan kennen en ze voor de nationale rechterlijke instanties kan doen gelden.<sup>190</sup> Indien rechten of verplichtingen aan derden worden toegekend, kan niet worden volstaan met uitvoering in bestuursrechtelijke bepalingen indien niet vaststaat dat dergelijke bepalingen expliciete rechtstreekse werking jegens derden toekomt.<sup>191</sup>

Bij richtlijnen geldt er een termijn waarbinnen de lidstaten deze dienen uit te werken in het nationale recht. Lidstaten moeten de bepalingen van een richtlijn omzetten in dwingende bepalingen van intern recht. Het uitwerken van een

183. HvJ 9 maart 1978, nr. 106/77 (Naamloze Vennootschap Simmenthal), ECLI:EU:C:1978:49, NJ 1978, 656.

184. HvJ 7 april 2011, nr. C-153/10 (Sony Supply Chain Solutions (Europe) BV), ECLI:EU:C:2011:224, BNB 2012/203 m.nt. Van Casteren.

185. HvJ 24 maart 1988, nr. 104/86 (Commissie/Italië), ECLI:EU:C:1988:171, Jur. blz. 01799.

186. HvJ 7 januari 2004, nr. C-60/02 (X.), ECLI:EU:C:2004:10, Jur. I-00651.

187. Wel kan tegenover lidstaten in bepaalde gevallen een beroep worden gedaan op richtlijnbeoordelingen die inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn.

188. HvJ 25 juli 1991, nr. C-208/90 (Theresa Emmott), ECLI:EU:C:1991:333, Jur. blz. I-04269, punt 18.

189. HvJ 28 februari 1991, nr. C-360/87 (Commissie/Italië), ECLI:EU:C:1991:86, Jur. blz. I-00791, punt 7.

190. HvJ 15 juni 1995, nr. C-220/94 (Commissie/Luxemburg), ECLI:EU:C:1995:190, Jur. blz. I-01589, punt 10 en HvJ 7 maart 1996, nr. 334/94 (Commissie/Frankrijk), ECLI:EU:C:1996:90, Jur. blz. I-01307, punt 15.

191. HvJ 23 mei 1991, nr. C-361/88 (Commissie/Duitsland), ECLI:EU:C:1991:224, Jur. blz. I-02567.

richtlijn in eenvoudige administratieve praktijken, die naar hun aard naar goeddunken van de administratie kunnen worden gewijzigd en waaraan onvoldoende bekendheid wordt gegeven, vormt geen juiste uitvoering van de uit een richtlijn voortvloeiende verplichting tot vaststelling van uitvoeringsmaatregelen.<sup>192</sup>

Doordat er bij richtlijnen zowel sprake is van rechtsregels van de Europese Unie als van nationale rechtsregels die deze moeten uitwerken, kan er een spanningsveld ontstaan indien een richtlijn niet juist en tijdig wordt uitgevoerd.

Als lidstaten richtlijnen juist en tijdig uitwerken in nationaal recht ontstaat er geen frictie tussen het recht van de Europese Unie en het nationale recht. Het recht van de Europese Unie en het nationale recht sluiten op elkaar aan, er zit geen tegenstrijdigheid tussen beiden.

Het komt voor dat richtlijnen niet juist en tijdig lijken te zijn uitgewerkt in nationaal recht. In een dergelijk geval dient in de eerste plaats te worden onderzocht of via zogenoemde richtlijnconforme uitleg de situatie nog kan worden rechtgebreid. Nationaal recht moet bij richtlijnconforme uitleg zoveel mogelijk worden uitgelegd in overeenstemming met de richtlijn.<sup>193</sup> Indien het nationale recht een mogelijkheid biedt bepalingen van nationaal recht zodanig uit te leggen dat de inhoud van de bepalingen in overeenstemming is met de inhoud van de richtlijn, dan moeten de bepalingen ook zodanig worden uitgelegd.<sup>194</sup> Ondanks dat het er in dergelijke situaties wellicht even op leek, dat er een frictie zou optreden tussen het recht van de Europese Unie en het nationale recht is er bij richtlijnconforme uitleg uiteindelijk niets aan de hand, het recht van de Europese Unie en het nationale recht zijn met elkaar in overeenstemming.

Er doen zich echter gevallen voor waarbij een richtlijn niet juist en tijdig blijkt te zijn geïmplementeerd in het nationale recht. Richtlijnconform interpreteren heeft immers ook zijn grenzen. Richtlijnconform interpreteren houdt nu eenmaal niet in contra legem interpreteren. Indien het nationale recht geen uitleg van nationale bepalingen toelaat die in overeenstemming is met de inhoud

192. HvJ 25 mei 1982, nr. 96/81 (Commissie/Nederland), ECLI:EU:C:1982:192, Jur. blz. 01791 en HvJ 8 juli 1999, nr. C-203/98 (Commissie/België), ECLI:EU:C:1999:380, Jur. blz. I-04899.

193. HvJ 10 april 1984, nr. 14/83 (Sabine von Colson en Elisabeth Kamann), ECLI:EU:C:1984:153, Jur. blz. 01891. Overigens moeten richtlijnen, zoals alle handelingen van de Unie, op hun beurt op grond van een algemeen uitleggingsbeginsel ook zo veel mogelijk zodanig worden geïnterpreteerd, dat de geldigheid ervan niet wordt aangetast en dat het gehele primaire recht en met name de bepalingen van het Handvest in acht worden genomen (HvJ 19 november 2009, nrs. C-402/07 en C-432/07 (Christopher Sturgeon e.a.), ECLI:EU:C:2009:716, NJ 2010, 137, punt 48 en HvJ 19 september 2013, nr. C-579/12 RXII (Guido Strack), ECLI:EU:C:2013:570, punt 40). Uitgangspunt bij de uitleg van de Wet dient dan ook te zijn dat de wetgever de bedoeling heeft gehad de Btw-richtlijn te implementeren op een wijze die materieel gezien geen ander resultaat oplevert dan letterlijke overneming van de bewoordingen van de Btw-richtlijn zou hebben gedaan. Vergelijk HR 4 september 1991, nr. 27 161, ECLI:NL:HR:1991:ZC4665, BNB 1991/315 m.nt. Reugebrink (inzake de Zesde richtlijn).

194. Voor voorbeelden van richtlijnconforme uitleg zie de arresten HR 2 mei 1984, nr. 22 153, ECLI:NL:HR:1984:AW8625, BNB 1984/295 m.nt. Simons en HR 10 augustus 2007, nr. 43 169, ECLI:NL:HR:AZ3758, BNB 2007/277 m.nt. Bijl.

van een richtlijn, is er sprake van een frictie tussen het recht van de Europese Unie en het nationale recht, beiden wijken van elkaar af. De vraag is wat er dan moet gebeuren. Welk recht dient dan te prevaleren, het recht van de richtlijn of het nationale recht?

Bij een niet juist of niet tijdig geïmplementeerde richtlijnbeeping, kunnen belanghebbenden zich met succes beroepen op (voor hen voordelige) nationale regels die strijdig zijn met een bepaling in een richtlijn.<sup>195</sup> De lidstaat kan zich in dit verband niet met succes beroepen op niet juist of niet tijdig in het nationale recht geïmplementeerde richtlijnbeelingen.<sup>196</sup> Een lidstaat kan het niet nakomen van zijn verplichtingen niet aan particulieren tegenwerpen. Belanghebbenden kunnen, indien zij dat wensen, tegenover een lidstaat met succes een beroep doen op richtlijnbeelingen die inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn.<sup>197</sup>

## 2.6 GEBRUIK VAN VERORDENINGEN EN RICHTLIJNEN

Vanuit een oogpunt van harmonisatie van belastingen valt de voorkeur te geven aan verordeningen boven richtlijnen, die door lidstaten moeten worden uitgewerkt.<sup>198</sup> De heffing van douanerechten wordt vooral geregeld in verordeningen. De heffing van btw is vooral geregeld in richtlijnen.

Dat douanerechten vooral worden geheven bij wege van verordening ligt wel enigszins voor de hand. Douanerechten vormen een belasting die wordt verschuldigd ter zake van het binnenbrengen van goederen in het douanegebied (zij het dat het belastbare feit door middel van douaneregimes in een aantal gevallen

195. Ten aanzien van besluiten op het gebied van de btw die naar volgt uit jurisprudentie van het HvJ in strijd zijn met de Btw-richtlijn betoogt Van Kesteren, dat belastingplichtigen zich kunnen beroepen op besluiten, als het besluit niet binnen een redelijke termijn van enkele weken c.q. maanden na het wijzen van het arrest waaruit de onjuistheid volgt, wordt aangepast. Van Kesteren 2013.

196. HvJ 8 oktober 1987, nr. 80/86 (Kolpinghuis Nijmegen BV), ECLI:EU:C:1987:431, NJ 1988, 1029.

197. Belanghebbenden kunnen zich slechts tegenover een lidstaat, en dus niet tegenover andere particulieren, beroepen op richtlijnbeelingen die inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn. HvJ 10 april 1984, nr. 14/83 (Sabine von Colson en Elisabeth Kamann), ECLI:EU:C:1984:153, Jur. blz. 01891 en HvJ 14 juli 1994, nr. 91/92 (Paola Faccini Dori), ECLI:EU:C:1994:292, NJ 1995, 321. Bij fiscale bepalingen zoals in het btw-systeem heeft een belanghebbende normaliter met de autoriteiten van de lidstaat te maken, zodat deze beperking daar geen problemen oplevert. Een bepaling is voldoende nauwkeurig om door een justitiabele voor de nationale rechter te kunnen worden ingeroepen en door de rechter te kunnen worden toegepast, wanneer de verplichting die zij oplegt, in niet mis te verstane bewoordingen is gesteld (HvJ 23 februari 1994, nr. C-236/92 (Camitato di coordinamento per la difesa della Cava e.a.), ECLI:EU:C:1994:60, Jur. blz. I-00483, punt 10).

Particulieren kunnen zich ook beroepen op bepalingen uit een richtlijn die inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende precies zijn, ingeval de nationale maatregelen die de betrokken richtlijn naar behoren uitvoeren, niet zodanig worden toegepast dat het met een richtlijn beoogde resultaat wordt bereikt (HvJ 11 juli 2002, nr. C-62/00 (Marks & Spencer plc (I)), ECLI:EU:C:2002:435, Jur. blz. I-06325).

Overigens is het niet mogelijk zich enerzijds met succes te beroepen op een vrijstelling zonder recht op aftrek van btw in het nationale recht, waar op grond van de Btw-richtlijn sprake had moeten zijn van een belaste prestatie en daarnaast een succesvol beroep te doen op het recht op aftrek van btw geregeld in de Btw-richtlijn (HvJ 28 november 2013, nr. C-319/12 (MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa), ECLI:EU:C:2013:778, V-N 2014/7.16).

198. Vergelijk Terra & Wattel 2012, blz. 192.

kan worden uitgesteld of afgesteld). Ter voorkoming dat de ene lidstaat aantrekkelijker wordt om goederen in te voeren dan de andere lidstaten is een bepaalde mate van eenvormigheid in regelgeving van belang. Dit kan het beste worden bereikt door gebruik te maken van verordeningen, in plaats van richtlijnen. Douanerechten vormen daarnaast, op een aftrek voor inningskosten na, eigen middelen voor de Europese Unie.<sup>199</sup> Dit is geregeld in Verordening nr. 1150/2000.<sup>200</sup> Lidstaten hebben er, indien veel keuzevrijheid wordt gelaten aan lidstaten over belastingvrijstellingen en dergelijke, weinig direct belang bij om te kiezen voor de voor belastingplichtigen meest bezwarende optie. Iedere extra belastingopbrengst, afgezien van de inningskosten, komt de betreffende lidstaat immers slechts indirect ten goede, namelijk voor zover de betreffende lidstaat baat heeft van uitgaven van de Europese Unie. Een direct effect van verschillen met andere lidstaten, doordat het verlenen van bijvoorbeeld hogere vrijstellingen zal leiden tot meer invoer van goederen in die lidstaat ten nadele van invoer in andere lidstaten, zal voor de lidstaten, mede gelet op de inkomsten aan btw die met de invoer van goederen samenhangen, wel eens aantrekkelijker kunnen blijken te zijn.

Men kan zich afvragen waarom in het btw-systeem daarentegen zoveel met richtlijnen wordt gewerkt. De belangrijkste verklaring kan denk ik worden gevonden in het beginsel van subsidiariteit. Dit beginsel houdt in dat de Europese Unie geen zaken moet regelen die aan de lidstaten zelf kan worden overgelaten. De lidstaten hebben van oudsher een eigen regime van indirecte belastingen ontwikkeld. Daarom ligt het voor de hand, dergelijke regimes van indirecte belastingen alleen voor zover nodig te harmoniseren. Het kan uitgaande van het beginsel van subsidiariteit aan de lidstaten worden overgelaten keuzes te maken over bijvoorbeeld de hoogte van btw-tarieven en de mate van het verlenen van bepaalde vrijstellingen. Van de btw-opbrengsten vormt slechts een relatief klein gedeelte eigen middelen van de Europese Unie en is het, voor zover keuzevrijheid wordt gelaten aan de lidstaten, van direct belang voor de inkomsten van de lidstaat welke keuzes de lidstaat maakt. Omdat de lidstaten direct belang hebben bij de btw-opbrengst kan het aan de lidstaten worden overgelaten de juiste keuzes te maken. Dit argument van subsidiariteit lijkt er voor te pleiten de btw veeleer door middel van richtlijnen dan door middel van verordeningen te regelen. Keuzevrijheid voor lidstaten kan bij richtlijnen

199. Ook een beperkt percentage van de btw-grondslag vormt eigen middelen van de Europese Unie. Vergelijk Besluit 2007/436/EG, Euratom: Besluit van de Raad van 7 juni 2007 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen, PbEU, 2007, L 163/17. De eigen middelen van de Europese Unie behoeven slechts niet door de lidstaten aan de Europese Unie te worden voldaan in geval van overmacht of bij andere redenen die niet aan de lidstaten te verwijten zijn (art. 17 van Verordening nr. 1150/2000, zie volgende voetnoot). Het kan zich voordoen dat er bij degene die normaliter belastingschuldige had moeten zijn achteraf niet kan worden geboekt, maar de lidstaat wel het bedrag van de verschuldigde douanerechten moet voldoen aan de Europese Commissie (HvJ 15 november 2005, nr. C-392/02 (Commissie/Denemarken), ECLI:EU:C:2005:683, Jur. blz. I-09811).

200. Verordening (EG, Euratom) nr. 1150/2000 van de Raad van 22 mei 2000 houdende toepassing van Besluit 2007/436/EG, Euratom, betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen, PbEU, 2000, L 130/1, zoals gewijzigd bij Verordening (EG, Euratom) nr. 105/2009 van de Raad, PbEU, 2009, L 36/1.

die moeten worden uitgewerkt in de nationale regelgevingen beter tot haar recht komen dan bij verordeningen.

Het btw-systeem is het resultaat van een geleidelijke harmonisatie van de nationale wetgevingen.<sup>201</sup> Geleidelijke harmonisatie kan beter vorm worden gegeven door het gebruik van richtlijnen dan door het gebruik van verordeningen.

De regelgeving op het gebied van btw bij invoer van goederen mag tussen lidstaten niet teveel afwijken, omdat er anders invoerstromen zouden kunnen worden verlegd naar lidstaten met de voor belanghebbenden meest gunstige regelgeving. Het gevaar van verlegde invoerstromen kan enigszins worden ondervangen door het belastbare feit intracommunautaire verwerving. Dit belastbare feit zorgt er immers voor dat in een aantal gevallen waarbij goederen van de ene lidstaat naar de andere worden verzonden of vervoerd, btw wordt verschuldigd in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer.

Er lijkt bij het belastbare feit invoer van goederen minder ruimte voor onvoltooide harmonisatie dan bij de andere belastbare feiten in het btw-systeem. Bij het belastbare feit invoer van goederen gaat het erom dat de btw-druk die op de goederen komt te drukken gelijk, of vergelijkbaar, wordt gemaakt aan die in het land van invoer, dus in zoverre lijkt enig verschil tussen lidstaten in btw-tarief acceptabel. Wat betreft de omstandigheden waaronder het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt lijkt gelet op het gevaar van verlegde invoerstromen van goederen een strikte harmonisatie aangewezen. Waar men bij leveringen en diensten enige speelruimte kan geven aan lidstaten om te bepalen of bepaalde handelingen worden aangemerkt als een levering of als een dienst, lijkt het bieden van vrijheid aan lidstaten op het speelveld van het al dan niet plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen minder wenselijk. Een verschil tussen lidstaten zou immers onmiddellijk effect hebben op de keuze voor de lidstaat waar goederen worden ingevoerd. Het gaat om een belasting ter zake van het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, dan moet het in beginsel geen verschil maken in welke lidstaat goederen worden binnengebracht.

Ook bij btw gaat het, evenals bij douanerechten om een belasting die wordt verschuldigd ter zake van het binnenkomen van goederen aan de buitengrens. Het zou dan in beginsel evenals bij douanerechten niet uit moeten maken in welke lidstaat het belastbare feit invoer van goederen optreedt, het is immers één Europese Unie. Uitgaande van het gegeven dat de lidstaten in de Europese Unie nu eenmaal op een aantal aspecten, zoals de hoogte van de tarieven, een aantal vrijheden hebben, moeten we, dat accepterende, constateren dat het inderdaad voor de hand ligt dat de btw veeleer wordt geregeld door richtlijnen dan door verordeningen. Ik merk op dat het verschil tussen heffing door middel van verordeningen en richtlijnen, een nuanceverschil betreft. Ook door middel van richtlijnen kan, door zaken dwingend aan lidstaten voor te schrijven immers

201. HvJ 5 december 1989, nr. C-165/88 (ORO Amsterdam Beheer BV en Concerto BV), ECLI:EU:C:1989:608, V-N 1990/45, punt 21.



een eenvormig systeem worden bereikt, indien de lidstaten hun resultaatsverplichting nakomen.

Vraagstukken die zich voordoen met betrekking tot de btw worden normaliter onderzocht aan de hand van de nationale regelgeving die richtlijnconform moet worden uitgelegd of aan de hand van een rechtstreeks beroep op de Btw-richtlijn. In het douanerecht worden vraagstukken die communautair zijn geregeld opgelost aan de hand van de communautaire regelgeving en niet aan de hand van nationale regelgeving.

## 2.7 GATT-VERDRAG

In 1947 werd door 23 landen het GATT-Verdrag ondertekend.<sup>202</sup> Afspraken in deze overeenkomst hebben zowel betrekking op de btw als op douanerechten.

Het GATT-Verdrag was bedoeld om deel uit te gaan maken van het zogenoemde Havana Charter waarmee de internationale handelsorganisatie zou worden opgericht. Met name doordat de Verenigde Staten het verdrag niet ratificeerde werden gedeelten van dit verdrag voorlopig toegepast met ingang van 1 januari 1948 door het Protocol of Provisional Application of the General Agreement on Tariffs and Trade. De bepalingen van het GATT-Verdrag werden uiteindelijk een onderdeel van de General Agreement on Tariffs and Trade 1994 (hierna: GATT 1994), welk verdrag een deel vormt van de overeenkomst tot oprichting van de Wereldhandelsorganisatie (de Wereldhandelsorganisatie wordt hierna aangeduid als: WTO).<sup>203</sup>

Op grond van art. I van het GATT-Verdrag geldt ten aanzien van in- en uitvoerrechten en enigerlei heffingen ter zake van, of in verband met, in- of uitvoer het beginsel van meestbegunstiging. Ieder voordeel, dat een verdragspartij toekent aan een goed van oorsprong van, of bestemd voor, een ander land moet ook worden toegekend aan het overeenkomstige product van oorsprong uit of bestemd voor enig ander land. Het beginsel van meestbegunstiging geldt ook voor alle regels en formaliteiten in verband met invoer en uitvoer. Op dit beginsel geldt op grond van art. XVIII van het GATT-Verdrag een afwijking ten voordele van ontwikkelingslanden.

Deze bepaling ziet op douanerechten en ziet mede op de in art. III, tweede lid, van het GATT-Verdrag bedoelde aangelegenheden, dus ziet het beginsel van meestbegunstiging ook op de btw die wordt verschuldigd ter zake van invoer van goederen en ook op btw-druk die blijft rusten op goederen die worden uitgevoerd.

Een belangrijke afspraak uit het GATT-Verdrag op het gebied van de btw is dat producten van oorsprong uit het grondgebied van enige verdragsluitende partij

202. Tractatenblad 1966, nr. 1.

203. Het Verdrag tot oprichting van de Wereldhandelsorganisatie werd op 15 april 1994 in Marrakech getekend.

bij invoer in het grondgebied van enige andere verdragsluitende partij niet mogen worden onderworpen aan hogere binnenlandse belastingen of binnenlandse heffingen dan welke rechtstreeks of middellijk overeenkomstige producten van binnenlandse oorsprong treffen. Binnenlandse heffingen mogen niet zodanig worden toegepast dat bescherming wordt verleend aan de binnenlandse productie. Aangezien het gaat om een systeem van binnenlandse belasting is teruggaaf van btw bij uitvoer van goederen toegestaan, mits geen hogere teruggaaf wordt verleend dan de werkelijk op de goederen rustende binnenlandse belastingdruk, omdat anders een verboden subsidie zou worden verleend.<sup>204</sup>

Gemaakte afspraken in het kader van het GATT-Verdrag en latere onderhandelingsrondes zien voor een belangrijk deel op douanetarieven. Op grond van art. II, eerste lid, onder b, van het GATT-Verdrag mogen niet meer invoerrechten worden geheven dan vermeld in de bij het GATT-Verdrag gevoegde lijst. Deze tarieven zien niet op het heffen van btw bij de invoer van goederen.

Over de bij douanerechten te hanteren waarde zijn in art. VII van het GATT-Verdrag voorschriften opgenomen. Inzake de toepassing van dit artikel is een overeenkomst gesloten, namelijk het Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, ook wel bekend onder de naam GATT-code, en onder de naam World Trade Organisation Valuation Agreement (hierna: GATT-code).

De Europese Unie heeft de bevoegdheden inzake het GATT-Verdrag van de lidstaten overgenomen en wordt door het GATT-Verdrag gebonden.<sup>205</sup> Onder voorwaarden is de vorming van een douane-unie toegestaan.<sup>206</sup>

De regels van het GATT 1994 binden<sup>207</sup> de Europese Unie.<sup>208</sup> De afspraken in het kader van de GATT hebben echter in beginsel geen directe werking waarop

204. Exportsubsidies worden gereguleerd in art. XVI van het GATT-Verdrag.

205. HvJ 12 december 1972, nrs. 21/72 t/m 24/72 (International Fruit Company NV e.a.), ECLI:EU:C:1972:115, Jur. blz. 01219.

206. Art. XXIV van het GATT-Verdrag. Vergelijk Lasok 1997, blz. 14-15.

207. Binnen de afspraken op grond van het GATT-Verdrag bestaat ruimte voor uitzonderingen op de hiervoor beschreven afspraken. Zo gelden er onder andere uitzonderingen in verband met onvoorziene ontwikkelingen die producenten van concurrerende producten ernstig nadeel berokkenen of dreigen te berokkenen (art. XIX), met staatsveiligheidssituaties (art. XXI), met bescherming van de betalingsbalans (art. XII) en met bestaande preferentiële tarieven voor bijvoorbeeld voormalige kolonies (art. I, tweede lid).

208. Vergelijk Lyons 2008, blz. 18, ten aanzien van de Europese Gemeenschap. Vergelijk HvJ 12 december 1972, nrs. 21/72 t/m 24/72 (International Fruit Company NV e.a.), ECLI:EU:C:1972:115, Jur. blz. 01219.

individueen zich kunnen beroepen.<sup>209</sup> Het HvJ toetst de wettigheid van handelingen van de Unie slechts aan de WTO-regels indien de handelingen van de Europese Unie de uitvoering van een in het kader van de WTO aangegane bijzondere verplichting verzekeren, of indien de regeling van de Europese Unie uitdrukkelijk verwijst naar specifieke bepalingen van de WTO-overeenkomsten.<sup>210</sup> De rechtsregels afkomstig van de Europese Unie moeten zoveel mogelijk worden geïnterpreteerd op een manier die consistent is met de overeenkomsten in het kader van de GATT.<sup>211</sup>

In paragraaf 19.5.2 ga ik nader in op de afspraken in het kader van het GATT-Verdrag en het GATT 1994 in het kader van de maatstaf van heffing bij het ontstaan van een douaneschuld en bij het belastbare feit invoer van goederen.

## 2.8 MEDEDINGING IN DE EUROPESE UNIE

Ten opzichte van derde landen vormt de Europese Unie een douane-unie. Binnen de Europese Unie zijn tussen de lidstaten in- en uitvoerrechten en heffingen van gelijke werking, evenals douanerechten van fiscale aard verboden.<sup>212</sup> Daarnaast zijn ook kwantitatieve invoer- en uitvoerbeperkingen en alle maatregelen van gelijke werking tussen de lidstaten verboden.<sup>213</sup> Op grond van art. 28 van het VWEU zijn deze voordelen van de interne markt van de Europese Unie alleen weggelegd voor producten welke van oorsprong zijn uit de lidstaten, alsook op de producten uit derde landen welke zich in de lidstaten in het vrije verkeer bevinden.

Andere relevante artikelen met betrekking tot het handelsverkeer tussen de lidstaten zijn de artikelen 110 tot en met 112 van het VWEU die zien op de btw

209. HvJ 12 december 1972, nrs. 21/72 t/m 24/72 (International Fruit Company NV e.a.), ECLI:EU:C:1972:115, Jur. blz. 01219; HvJ 16 maart 1983, nr. 266/81 (Società Italiana per l'Oleodotto Transalpino (SIOT)), ECLI:EU:C:1983:77, Jur. blz. 00731; HvJ 5 oktober 1994, nr. C-280/93 (Duitsland/Raad), ECLI:EU:C:1994:367, NJ 1996, 33, punt 106; HvJ 12 december 1995, nr. C-469/93 (Chiquita Italia SpA), ECLI:EU:C:1995:435, Jur. blz. I-04533, punt 37; GvEA 12 juli 2001, nr. T-3/99 (Banatradings GmbH), ECLI:EU:T:2001:187, Jur. blz. II-02123, punt 43. Aan partijen bij het GATT-Verdrag moet een zekere flexibiliteit worden geboden (HvJ 24 oktober 1973, nr. 9/73 (Carl Schlüter), Jur. blz. 01135, ECLI:EU:C:1973:110, punten 28 t/m 30).

Lyons, blz. 23, wijst er op dat er een groot aantal argumenten is waarom het HvJ verschil mag maken tussen de werking van overeenkomsten in het kader van de GATT en de werking van andere handelsovereenkomsten die wel als direct werkend worden beschouwd. Er is volgens Lyons een verschil in algemeen doel en in schaal tussen de overeenkomsten in het kader van de GATT en de WTO die parameters voor de wereldhandel vaststellen en andere overeenkomsten die handelen binnen deze parameters.

210. HvJ 5 oktober 1994, nr. C-280/93 (Duitsland/Raad), ECLI:EU:C:1994:367, NJ 1996, 33, punt 111 en HvJ 23 november 1999, nr. C-149/96 (Portugal/Raad), ECLI:EU:C:1999:574, Jur. blz. I-08395, punten 47 t/m 49. Deze jurisprudentie ziet op de Europese Gemeenschap.

211. HvJ 5 oktober 1994, nr. C-280/93 (Duitsland/Raad), ECLI:EU:C:1994:367, NJ 1996, 33, punten 110 en 111 en HvJ 7 juni 2007, nr. C-335/05 (Řízení Letového Provozu ČR, s. p.), ECLI:EU:C:2007:321, V-N 2007/28.20, punt 16, met betrekking tot de Europese Gemeenschap.

212. Art. van het 30 VWEU.

213. De artikelen 34 en 35 van het VWEU.

en qua inhoud zijn beperkt tot het handelsverkeer tussen de lidstaten.<sup>214</sup> Deze artikelen zien op belastingen die deel uitmaken van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen waardoor categorieën producten stelselmatig worden getroffen volgens objectieve, onafhankelijk van de oorsprong van de producten toegepaste criteria.<sup>215</sup> Art. 110 van het VWEU heeft betrekking op de heffing van belasting op producten van de overige lidstaten,<sup>216</sup> de artikelen 111<sup>217</sup> en 112 van het VWEU zien op de uitvoer van producten naar het grondgebied van een der andere lidstaten.

Met betrekking tot de spelregels van de Europese Unie inzake het handelsverkeer bij de invoer en uitvoer van goederen wijs ik op het verbod voor de lidstaten om staatssteun te verlenen. Het is de lidstaten op grond van art. 107 van het VWEU verboden om steunmaatregelen, in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, te nemen voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.

## 2.9 RECHTEN EN RECHTSBEGINSELEN

Het recht van de Europese Unie bestaat niet alleen uit regelgeving, zoals verordeningen en richtlijnen. Tot het recht van de Europese Unie behoren ook vele tientallen, veelal ongeschreven, rechtsbeginselen. Deze algemene rechtsbeginselen vormen onderdeel van het recht van de Europese Unie<sup>218</sup> en hebben een grondwettelijk karakter.<sup>219</sup> Enkele beginselen zijn gecodificeerd in het Handvest. Het recht om te worden gehoord maakt deel uit van het beginsel van eerbieding

214. De artikelen luiden: art. 110 van het VWEU: “De lidstaten heffen op producten van de overige lidstaten, (...). Bovendien heffen de lidstaten op de producten van de overige lidstaten (...)”, art. 111 van het VWEU: “Bij de uitvoer van producten naar het grondgebied van een der lidstaten (...)” en art. 112 van het VWEU: “(...) bij uitvoer naar de andere lidstaten (...)”.

215. HvJ 23 april 2002, nr. C-234/99 (Niels Nygård), ECLI:EU:C:2002:244, NJ 2002, 455, punt 19.

216. Het is een bepaling die vergelijkbaar is aan de afspraak in het GATT-Verdrag dat op producten uit andere landen geen hogere belastingen mogen worden geheven dan die welke op gelijksoortige nationale producten worden geheven. Art. 110 van het VWEU is echter beperkt tot het goederenverkeer tussen lidstaten.

217. Met betrekking tot goederen die niet worden uitgevoerd, maar worden verzonden of vervoerd naar andere lidstaten van de Europese Unie wordt in art. 111 van het VWEU bepaald, dat de teruggave van binnenlandse belastingen niet het bedrag mag overschrijden dat daarop al dan niet rechtstreeks is geheven. Het niet restitueren van binnenlandse belasting vormt naar het oordeel van de Hoge Raad geen discriminatie jegens goederen die worden verzonden of vervoerd naar andere lidstaten als bedoeld in dit artikel. Zo brengt het ontbreken van een teruggaafregeling voor belasting op personenauto's en motorrijwielen niet met zich dat een lidstaat een hogere binnenlandse belasting heft op producten van een andere lidstaat dan de belasting die op gelijksoortige nationale producten wordt geheven (HR 5 januari 2007, nr. C05/123HR (BOVAG en Auto Century BV), ECLI:NL:HR:2007:AU8958, NJ 2007, 204 m.nt. Zwemmer).

218. In het arrest van het HvJ van 12 november 1969, nr. 29/69 (Erich Stauder), ECLI:EU:C:1969:57, Jur. blz. 00419, heeft het HvJ voor het eerst het bestaan van algemene beginselen van gemeenschapsrecht erkend. Vergelijk Wolf 2014.

219. HvJ 15 oktober 2009, nr. C-101/08 (Audiolux SA e.a.), ECLI:EU:C:2009:626, Jur. blz. I-09823, punt 63.

van de rechten van de verdediging.<sup>220</sup> De grondrechten, waaronder de eerbiediging van de rechten van de verdediging, hebben geen absolute gelding maar kunnen beperkingen bevatten.<sup>221</sup>

Het communautaire recht omvat bijvoorbeeld het gelijkheidsbeginsel, het vereiste van bescherming van gewettigd vertrouwen,<sup>222</sup> de bescherming van de rechtszekerheid<sup>223</sup> en het vereiste van rechterlijke controle van elk besluit.<sup>224</sup>

Een rechtsbeginsel<sup>225</sup> dat met name de laatste jaren in de jurisprudentie over douanerechten geregeld wordt belicht, is het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging. In het bijzonder valt hierbij te denken aan het arrest van het HvJ in de zaak *Sopropé - Organizações de Calçado Lda*.<sup>226</sup>

Ook het nationale recht van de lidstaten omvat rechtsbeginselen.<sup>227</sup> Er gelden bij de rechtstoepassing door de nationale overheden van nationaal recht een aantal beginselen dat behoort te worden nageleefd.

Het nationale recht in Nederland omvat bijvoorbeeld een aantal zogenoemde beginselen van behoorlijk bestuur. Zo geldt in het nationale recht in Nederland het vertrouwensbeginsel. Het bestaan en de omvang van deze beginselen volgen in Nederland in aanzienlijke mate uit de jurisprudentie. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn lang niet altijd vastgelegd in wetgeving.

220. Fundamentele rechten maken een integrerend deel uit van de algemene beginselen waarvan het HvJ de eerbiediging verzekert. Het HvJ laat zich bij de bescherming van de fundamentele rechten leiden door de constitutionele tradities welke aan de lidstaten gemeen zijn. Naar het oordeel van het HvJ kunnen aan internationale wilsverklaringen inzake de bescherming van de rechten van de mens waaraan lidstaten hebben meegewerkt of waarbij zij zich hebben aangesloten aanwijzingen worden ontleend waarmee in het gemeenschapsrecht (thans recht van de Unie) rekening dient te worden gehouden. HvJ 14 mei 1974, nr. 4/73 (J. Nold, Kohlen- und Baustoffgroßhandlung), ECLI:EU:C:1974:51, Jur. blz. 00491, punt 13.
221. HvJ 3 juli 2014, nrs. C-129/13 en C-130/13 (Kamino International Logistics BV en Datema Hellmann Worldwide Logistics BV), ECLI:EU:C:2014:2041, BNB 2014/231 m.nt. Van Casteren.
222. HvJ 29 januari 1998, nr. C-315/96 (Lopex Export GmbH), ECLI:EU:C:1998:31, Jur. blz. I-00317, punt 30 en HvJ 14 september 2006, nrs. C-181/04 t/m C-183/04 (Elmeka NE), ECLI:EU:C:2006:563, V-N 2006/49.19.
223. HvJ 22 oktober 1987, nr. 314/85 (Foto-Frost), ECLI:EU:C:1987:452, NJ 1989, 728, punt 15 en HvJ 29 januari 1998, nr. C-315/96 (Lopex Export GmbH), ECLI:EU:C:1998:31, Jur. blz. I-00317, punt 30. HvJ 16 maart 2006, nr. C-94/05 (Emsland-Stärke GmbH), ECLI:EU:C:2006:185, Jur. I-02619, punt 43.
224. HvJ 15 mei 1986, nr. 222/84 (Marguerite Johnston), EU:C:1986:206, Jur. blz. 01651, punt 18, HvJ 15 oktober 1987, nr. 222/86 (Union nationale des entraîneurs et cadres techniques professionnels du football (Unecef)), ECLI:EU:C:1987:442, Jur. blz. 04097, punt 14 en HvJ 11 januari 2001, nr. C-226/99 (Siples Srl, in vereffening), ECLI:EU:C:2001:14, Jur. blz. I-00277.
225. In zijn arrest van 3 juli 2014, nrs. C-129/13 en C-130/13 (Kamino International Logistics BV en Datema Hellmann Worldwide Logistics BV), ECLI:EU:C:2014:2041, BNB 2014/231 m.nt. Van Casteren, punt 42, overweegt het HvJ, dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging onderdeel vormt van de grondrechten. Het HvJ overweegt in zijn arrest van 18 december 2008, nr. C-349/07 (Sopropé - Organizações de Calçado Lda), ECLI:EU:C:2008:746, V-N 2011/13.9, punt 47, dat grondrechten een integrerend deel uitmaken van de algemene rechtsbeginselen.
226. HvJ 18 december 2008, nr. C-349/07 (Sopropé - Organizações de Calçado Lda), ECLI:EU:C:2008:746, V-N 2011/13.9. Hoewel dit op accijnsproblematiek ziet, wijs ik ook op het arrest van het HvJ van 12 december 2002, nr. C-395/00 (Distillerie Fratelli Cipriani SpA), ECLI:EU:C:2002:751, Jur. blz. I-11877.
227. Ik heb hier geen rechtsvergelijkend onderzoek naar gedaan. Desalniettemin twijfel ik hier niet aan. Rechtstoepassing zonder hantering van rechtsbeginselen lijkt mij niet mogelijk.

De Unierechtelijke rechtsbeginselen sluiten niet altijd aan op de nationale rechtsbeginselen. Gorissen<sup>228</sup> onderscheidt enkele verschillen tussen het communautaire vertrouwensbeginsel en het vertrouwensbeginsel op nationaal niveau in een aantal lidstaten. Een van de verschillen die zij onderscheidt, is dat van de marktdeelnemers op Europees niveau voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel een grotere professionaliteit en deskundigheid wordt verwacht dan in de door haar onderzochte lidstaten (Nederland, België en Duitsland). Op communautair niveau wordt volgens Gorissen veel eerder verwacht dat de marktdeelnemer de onjuistheid wel had kunnen en moeten beseffen. Gorissen wijst in dit verband op de arresten van het HvJ in de zaken Friedrich Binder GmbH & Co. KG<sup>229</sup> en Covita AVE.<sup>230</sup>

De Europese Economische Gemeenschap (hierna: EEG) is ooit opgericht, de naam zegt het al, als een economisch integratieproject. Het gaat bij dit Europese project vooral om economische samenwerking en het streven naar een interne markt zonder belemmeringen vanwege overschrijding van binnengrenzen. De rechtsregels van de EEG (thans de Europese Unie) hebben veelal een economische achtergrond. Het doel van de rechtsregels is het bereiken van een economisch Europees project. Vanuit een dergelijk perspectief ligt het mijns inziens voor de hand dat het vertrouwensbeginsel wat anders wordt ingekleurd, dan bijvoorbeeld het nationale Nederlandse vertrouwensbeginsel. Zo is bijvoorbeeld van belang dat, zoals Gorissen schrijft, een grotere professionaliteit en deskundigheid wordt verwacht van marktdeelnemers. Nationale regelgeving omvat van oudsher het hele spectrum aan rechtsregels. Vanzelfsprekend is er veel economische regelgeving, maar er is ook veel andere regelgeving benodigd, zoals op het gebied van onderwijs, politie en defensie. Vanuit dit spectrum lijkt het mij voor de hand te liggen dat hoewel zowel het communautaire recht als het nationale recht het vertrouwensbeginsel omvatten, bij het vertrouwensbeginsel op nationaal niveau bijvoorbeeld in mindere mate wordt uitgegaan van een verwachting van professionaliteit en deskundigheid. Het gaat bij het verschil tussen het communautaire vertrouwensbeginsel en bijvoorbeeld het nationale Nederlandse vertrouwensbeginsel om nuanceverschillen, mede verklaarbaar vanuit een verschil in doel van de verschillende soorten regelgeving.

Bij de heffing van btw bij invoer van goederen en bij de heffing van douanerechten wordt recht van de Europese Unie toegepast door nationale autoriteiten. Nationale autoriteiten passen bij de toepassing van nationaal recht normaliter nationale rechtsbeginselen toe. Aangezien de rechtsbeginselen van de Europese Unie niet gelijk zijn aan de nationale rechtsbeginselen van de afzonderlijke lidstaten kan men zich afvragen welke rechtsbeginselen, in hoeverre, van toepassing zijn in de situatie dat nationale autoriteiten recht van de Europese Unie uitvoeren (op grond van het CDW), of althans nationaal recht uitvoeren dat is gebaseerd op recht van de Europese Unie (Btw-richtlijn).

228. Gorissen 2008, blz. 225-226.

229. HvJ 12 juli 1989, nr. 161/88 (Friedrich Binder GmbH & Co. KG), ECLI:EU:C:1989:312, Jur. blz. 02415.

230. HvJ 26 november 1998, nr. C-370/96 (Covita AVE), ECLI:EU:C:1998:567, Jur. blz. I-07711.

Het douanerecht is vooral geregeld in verordeningen. Dit betreft recht van de Europese Unie wat verder niet mag worden uitgewerkt in nationale regelgeving. De toepassing van deze regelgeving dient echter wel voor een belangrijk deel door nationale autoriteiten plaats te vinden. De voorrang van het recht van de Europese Unie brengt mijns inziens met zich dat bij de uitvoering van verordeningen slechts de Unierechtelijke rechtsbeginselen van toepassing zijn en dat daarvan afwijkende nationale rechtsbeginselen buiten toepassing worden gelaten.

Bij strijd van nationaal recht met een verordening van de Europese Unie die wordt toegepast blijft het nationale recht buiten toepassing. Nationaal recht dat strijdig is met een verordening waarin een regeling is getroffen betreffende de materie die is geregeld op het niveau van de Europese Unie blijft buiten toepassing. Dit is insgelijks of het nu met verordeningen strijdige nationale regelgeving betreft of niet op Unierechtelijke rechtsbeginselen aansluitende nationale rechtsbeginselen.

In het arrest van het HvJ in de zaak Sony Supply Chain Solutions (Europe) BV<sup>231</sup> ging het over de toepassing van het nationale vertrouwensbeginsel bij een bindende tariefinlichting bij douanerechten. Belanghebbende beriep zich in de casus die ten grondslag lag aan dit arrest op een bindende tariefinlichting die was verstrekt voor dezelfde goederen aan een zustervereniging. Op grond van het CDW en het UCDW bindt een bindende tariefinlichting de douaneautoriteiten alleen tegenover de verkrijger van de inlichting voor wat betreft de tariefindeling van goederen bij douanerechten.<sup>232</sup> In het Nederlandse Handboek Douane<sup>233</sup> was opgenomen dat als een importeur verwijst naar een geldige bindende tariefinlichting waarvan de importeur niet de rechthebbende is, maar er aangifte wordt gedaan voor precies dezelfde goederen als die in de bindende tariefinlichting omschreven, dat dan de indeling moet overeenstemmen met die in de bindende tariefinlichting. Deze nationale regeling was dus in strijd met het communautaire douanerecht.

Een nationaal beleidsbesluit kan naar het oordeel van het HvJ bij importeurs geen gewettigd vertrouwen wekken dat zij zich op het besluit mogen beroepen, wanneer de autoriteiten bij de toepassing van het recht van de Europese Unie in strijd met dit recht hebben gehandeld. Uit het arrest van het HvJ blijkt dat nationaal recht dat strijdig is met een verordening toepassing mist. Het nationale recht (de regeling in het Handboek Douane) geldt niet en er kan dus bij gebreke van het van toepassing zijn van het communautaire vertrouwensbeginsel niet op worden vertrouwd.

231. HvJ 7 april 2011, nr. C-153/10 (Sony Supply Chain Solutions (Europe) BV), ECLI:EU:C:2011:224, BNB 2012/203 m.nt. Van Casteren.

232. Vergelijk art. 33, tweede lid, van het DWU.

233. Het zogenoemde Handboek Douane is een handleiding voor de werkzaamheden van douane-ambtenaren. Dit handboek is extern bekend gemaakt en is op internet raadpleegbaar op onderstaand adres (geraadpleegd 23 september 2015, 18:08 uur).  
<http://www.belastingdienst.nl/bibliotheek/handboeken/html/boeken/HD/index.html>

In het arrest van de Hoge Raad gepubliceerd in BNB 2012/236 m.nt. Van Casteren<sup>234</sup> ging het om het toepassen van een verordening, het CDW. In het CDW is een regeling gegeven wanneer er wel en wanneer er niet moet worden nagevorderd. In een aantal gevallen kan op grond van het CDW navordering van douanerechten achterwege blijven. Dit arrest van de Hoge Raad laat zien dat er in een dergelijk geval geen ruimte meer is voor toepassing van een (ongeschreven) nationaal vertrouwensbeginsel als het gecodificeerde communautaire vertrouwensbeginsel in art. 220, tweede lid, aanhef en onder b, van het CDW toepassing mist. De Hoge Raad overwoog dat er naast het bepaalde in art. 220, tweede lid, aanhef en onder b, van het CDW geen plaats is voor het achterwege laten van een navordering van douanerechten wegens schending van door de douaneautoriteiten jegens de douaneschuldenaar gewekt vertrouwen. In het arrest van de Hoge Raad wordt verwezen naar het arrest van het HvJ in de zaak Remo Padovani en erfgenamen van Mantovani.<sup>235</sup> In dat arrest ging het over de navordering van landbouwheffingen. Er kon daarbij geen succesvol beroep worden gedaan op het nationale vertrouwensbeginsel. Het communautaire vertrouwensbeginsel komt overigens in het CDW niet alleen tot uitdrukking in art. 220 van het CDW maar ook in de artikelen 236 en 239 van het CDW.<sup>236</sup>

Indien in het communautaire recht een bepaald onderwerp niet is geregeld, dan is het aan de nationale regelgever om daarvoor indien nodig regelingen te treffen. Bij de toepassing worden dan nationale rechtsbeginselen toegepast. In het arrest van het HvJ in de zaak H. Ferwerda BV,<sup>237</sup> ging het over een nationale regel van rechtszekerheid bij een terugbetaling wegens ten onrechte uitgekeerde exportsubsidie. Het ging over een tijdvak waarin bepaalde verordeningen die mede op het terugbetalen van ten onrechte uitgekeerde exportsubsidie zagen nog niet in werking waren getreden.<sup>238</sup> De nationale regel mocht naar het oordeel van het HvJ worden toegepast. Uit het arrest van het HvJ valt af te leiden dat als er wel communautaire regelgeving is, zoals in het douanerecht, de communautaire verordeningen, betreffende de geregelde materie geen nationale regelgeving meer kan worden toegepast. Met het codificeren van het vertrouwensbeginsel

234. HR 8 juni 2012, nr. 11/00573, ECLI:NL:HR:2012:BW7710, BNB 2012/236 m.nt. Van Casteren.

235. HvJ 5 oktober 1988, nr. 210/87 (Remo Padovani en erfgenamen van Mantovani), ECLI:EU:C:1988:476, Jur. blz. 06177.

236. Het HvJ overweegt dat art. 239 van het CDW dient hetzelfde doel als art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, en art. 236 van het CDW, namelijk "betaling achteraf van in- of uitvoerrechten te beperken tot die gevallen waarin een dergelijke betaling gerechtvaardigd is en verenigbaar met een zo fundamenteel beginsel als het vertrouwensbeginsel".

HvJ 20 november 2008, nr. C-375/07 (Heuschen & Schrouff Oriental Foods Trading BV), ECLI:EU:C:2008:645, BNB 2009/112, m.nt. Van Brummelen, GvEA 5 juni 1996, nr. T-75/95 (Günzler Aluminium GmbH), ECLI:EU:T:1996:74, Jur. blz. II-00497 en HvJ 1 april 1993, nr. C-250/91 (Société Hewlett Packard France), ECLI:EU:C:1993:134, Jur. blz. I-01819 over de artikelen 220 van het CDW en 239 van het CDW. Over de rechtsvoorgangers van de artikelen 236 en 239 van het CDW: HvJ 11 november 1999, nr. C-48/98 (Firma Söhl & Söhlke), ECLI:EU:C:1999:548, Jur. blz. I-07877.

237. HvJ 5 maart 1980, nr. 265/78 (H. Ferwerda BV), ECLI:EU:C:1980:66, NJ 1980, 499.

238. Verordening (EEG) nr. 1697/79 van de Raad van 24 juli 1979 inzake navordering van de rechten bij invoer of bij uitvoer die niet van de belastingschuldige zijn opgeëist voor goederen welke zijn aangegeven voor een douaneregeling waaruit de verplichting tot betaling van dergelijke rechten voortvloeide, PbEG, 1979, L 197/1 en Verordening (EEG) nr. 1430/79 van de Raad van 2 juli 1979 betreffende terugbetaling of kwijtschelding van in- of uitvoerrechten, PbEG, 1979, L 175/1.



in art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW is er geen ruimte meer voor toepassing van het nationale vertrouwensbeginsel.<sup>239</sup>

Het HvJ overwoog in het arrest in de zaak Remo Padovani Remo en erfgenamen van Mantovani<sup>240</sup> dat zolang heffingsmodaliteiten en heffingsvoorwaarden uitsluitend nationaal zijn bepaald het nationale vertrouwensbeginsel kan worden toegepast, mits de toepassing van het nationale recht geen afbreuk doet aan de doeltreffendheid en de effectiviteit van het gemeenschapsrecht (thans recht van de Unie). Bij verschillen in rechtstoepassing tussen lidstaten die zijn toegelaten onder de regelgeving is het aan de gemeenschapsinstellingen (thans instellingen van de Europese Unie) om die te verhelpen.

De taakverdeling tussen de EEG (thans de Europese Unie) en de lidstaten laat naar het oordeel van het HvJ<sup>241</sup> in bepaalde gevallen ruimte voor de toepassing van een in de nationale wetgeving voorziene billijkheidsregel, maar van een zodanige toepassing kan geen sprake zijn zodra daardoor in de draagwijdte van gemeenschapsrechtelijke bepalingen betreffende de grondslag, de heffingsvoorwaarden en het bedrag van een door dat gemeenschapsrecht voorziene belasting wijziging wordt gebracht.

Men kan zich afvragen wat de werking is van communautaire beginselen en nationale beginselen bij de btw bij invoer van goederen. Het btw-systeem is immers grotendeels gebaseerd op een richtlijn. Een richtlijn vereist uitwerking in nationale regelgeving. In beginsel zijn nationale autoriteiten mijns inziens bij de toepassing van het btw-systeem gebonden aan de nationale rechtsbeginselen.<sup>242</sup> Ik meen dat dit op grond van het beginsel van Unietrouw (art. 4 van het VEU) ook geldt voor de Unierechtelijke rechtsbeginselen, ook indien deze niet beginselen niet in de nationale regelgeving zijn uitgewerkt, of meer bescherming bieden dan de eventuele nationale variant van het beginsel. Het lijkt mij dat het niet zo kan zijn dat bij de toepassing van recht van de Europese Unie de grondwettelijke bescherming van de Unierechtelijke rechtsbeginselen niet zou gelden en men maar moet vertrouwen op nationale rechtsbeginselen. Overigens worden Unierechtelijke rechtsbeginselen gedeeltelijk gebaseerd op nationale rechtsbeginselen die de lidstaten gemeen hebben.<sup>243</sup>

239. In het DWU zal dit worden geregeld in art. 119.

240. HvJ 5 oktober 1988, nr. 210/87 (Remo Padovani en erfgenamen van Mantovani), ECLI:EU:C:1988:476, Jur. blz. 06177.

241. HvJ 28 juni 1977, nr. 118/76 (Balkan-Import-Export GmbH), ECLI:EU:C:1977:111, Jur. blz. 01177, punt 5.

242. Vergelijk Van Vliet 1998, blz. 134.

243. Advocaat-generaal Trstenjak overweegt in haar conclusie van 30 juni 2009, nr. C-101/08 (Audiolux SA e.a.), ECLI:EU:C:2009:410, Jur. blz. I-09823, punt 69, dat de algemene rechtsbeginselen kunnen worden onderscheiden in de algemene beginselen van gemeenschapsrecht in strikte zin, dat wil zeggen de uitsluitend op basis van de geest en systematiek van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (hierna: EG-Verdrag, thans: het VEU en het VWEU) ontwikkelde rechtsbeginselen die betrekking hebben op specifieke gemeenschapsrechtelijke problemen en de rechtsbeginselen die gemeenschappelijk zijn aan de nationale rechts- en constitutionele stelsels van de lidstaten. De laatste categorie betreft in wezen een kritische rechtsvergelijkende weging.

Advocaat-generaal Stix-Hackl wijst er op dat lidstaten bij eigen middelen van de Europese Gemeenschap soms geen enkel evident eigen belang hebben bij de correcte toepassing van de desbetreffende gemeenschapsvoorschriften.<sup>244</sup> Tegen deze achtergrond moet volgens haar door middel van strikte handhaving van het vertrouwensbeginsel worden voorkomen dat de lidstaten met hun eigen met het gemeenschapsrecht strijdige houding door administratieve handelingen al met al de volledige toepassing van het gemeenschapsrecht ten opzichte van de marktdeelnemer kunnen vrijdelen. Het komt advocaat-generaal Stix-Hackl voor dat de situatie ten aanzien van de invordering van btw, die primair in het belang van de lidstaten geschiedt, enigszins anders moet worden beoordeeld.<sup>245</sup> In een dergelijk geval is er waarschijnlijk veel minder sprake van het gevaar dat een lidstaat ten gunste van een marktdeelnemer en ten nadele van de Europese Gemeenschap (thans Europese Unie) door zijn eigen met het gemeenschapsrecht strijdige praktijk de volledige toepassing van het gemeenschapsrecht belemmert. In dit verband valt volgens advocaat-generaal Stix-Hackl niet in te zien waarom een marktdeelnemer zich niet jegens de autoriteiten van de lidstaat op het gemeenschapsrechtelijke beginsel van de bescherming van het gewettigd vertrouwen zou kunnen beroepen.

Het Hof Amsterdam paste in een uitspraak van 24 november 2011<sup>246</sup> het nationale vertrouwensbeginsel toe bij het belastbare feit invoer van goederen. Van Casteren<sup>247</sup> wijst op ongepubliceerde uitspraken van de Rechtbank Haarlem over de weigering om de verhuisboedelvrijstelling te verlenen. In één en dezelfde uitspraak refereerde de Rechtbank Haarlem volgens Van Casteren met betrekking tot de douanerechten aan het verbod van contra legem toepassing van het vertrouwensbeginsel, terwijl op de btw het nationale vertrouwensbeginsel werd losgelaten.

Een aantal rechten en beginselen is vastgelegd in het Handvest. Het Handvest heeft dezelfde juridische waarde als het VEU en het VWEU.<sup>248</sup> De bepalingen van het Handvest zijn gericht tot de instellingen, organen en instanties van de Unie en uitsluitend wanneer zij het recht van de Europese Unie ten uitvoer brengen tot de lidstaten.<sup>249</sup>

De lidstaten van de Europese Unie zijn evenals een aantal andere landen partij bij het EVRM. In dit verdrag is een aantal rechten en beginselen vastgelegd.

## 2.10 SAMENVATTING

Regels over het heffen van belasting moeten een grondslag hebben in rechtsregels waaruit de bevoegdheid tot het heffen van belasting voortvloeit. Voor de btw en

244. Conclusie advocaat-generaal Stix-Hackl 1 december 2005, nrs. C-181/04 t/m C-183/04 (Elmeka NE), ECLI:EU:C:2005:730, Jur. blz. I-08167, punt 45.

245. Conclusie advocaat-generaal Stix-Hackl 1 december 2005, nrs. C-181/04 t/m C-183/04 (Elmeka NE), ECLI:EU:C:2005:730, Jur. blz. I-08167, punt 46.

246. Hof Amsterdam 24 november 2011, nr. P10/00548, ECLI:NL:GHAMS:2011:BU6821.

247. HR 8 juni 2012, nr. 11/00573, ECLI:NL:HR:2012:BW7710, BNB 2012/236 m.nt. Van Casteren.

248. Art. 6, eerste lid, van het VEU.

249. Art. 51, eerste lid, van het Handvest.

voor de douanerechten bestaat zowel regelgeving van de Europese Unie als nationale regelgeving. De bevoegdheid tot het geven van btw-regels is op het niveau van de Europese Unie te vinden in art. 113 van het VWEU. De heffing van douanerechten is in de Europese Unie gegrond op de artikelen 28 en 31 van het VWEU.

De heffing van douanerechten wordt vooral geregeld in rechtstreeks werkende verordeningen. Dit gebruik van verordeningen, in plaats van gebruik van richtlijnen, ligt mede voor de hand, omdat het gaat om eigen middelen van de Europese Unie, zodat reeds daarom eenvormigheid in regelgeving van belang is. De heffing van btw wordt vooral geregeld in de Btw-richtlijn. Richtlijnen moeten in de nationale regelgeving worden geïmplementeerd. Bij richtlijnen geldt voor de lidstaten een resultaatsverplichting. Lidstaten dienen de volle werking van richtlijnen te verzekeren. Indien het nationale recht een mogelijkheid biedt, om bepalingen van nationaal recht zodanig uit te leggen, dat de inhoud van de bepalingen in overeenstemming zijn met de inhoud van een bepaalde richtlijn, dan moeten de bepalingen ook zodanig worden uitgelegd. Het voor het grootste deel van de btw-regelgeving van de Europese Unie gebruiken van een richtlijn in plaats van een verordening, valt te verklaren vanuit het beginsel van subsidiariteit. Het kan in een bepaalde mate aan de lidstaten worden overgelaten om bepaalde keuzen zoals de hoogte van btw-tarieven te maken. Voor het bieden van de mogelijkheid om dergelijke keuzes te maken leent het instrument van een richtlijn zich beter dan een verordening.

Op grond van art. I van het GATT-Verdrag geldt het beginsel van meestbegunstiging. Ieder voordeel, dat een verdragspartij toekent aan een goed van oorsprong van, of bestemd voor, een ander land, moet ook worden toegekend aan een overeenkomstig product van oorsprong uit of bestemd voor enig ander land. Het beginsel van meestbegunstiging geldt ook voor alle regels en formaliteiten in verband met invoer en uitvoer.

Een belangrijke afspraak uit het GATT-Verdrag op het gebied van de btw is, dat producten van oorsprong uit het grondgebied van enige verdragsluitende partij bij invoer in het grondgebied van enige andere verdragsluitende partij niet mogen worden onderworpen aan hogere binnenlandse belastingen of binnenlandse heffingen dan welke rechtstreeks of middellijk overeenkomstige producten van binnenlandse oorsprong treffen. Binnenlandse heffingen mogen niet zodanig worden toegepast dat bescherming wordt verleend aan de binnenlandse productie. Aangezien het in het btw-systeem gaat om een systeem van binnenlandse belasting, is teruggaaf van btw bij uitvoer van goederen toegestaan, mits geen hogere teruggaaf wordt verleend dan de werkelijk op de goederen rustende binnenlandse belastingdruk, omdat anders een verboden subsidie zou worden verleend.

Het is de lidstaten op grond van art. 107 van het VWEU verboden om steunmaatregelen, in welke vorm ook, te nemen met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde

producties vervalsen, of dreigen te vervalsen, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.

Tot het recht van de Europese Unie behoren vele tientallen, veelal ongeschreven, rechtsbeginselen. Ook het nationale recht omvat rechtsbeginselen. De Unierechtelijke rechtsbeginselen sluiten niet altijd aan op de nationale rechtsbeginselen.

Nationale autoriteiten zijn verantwoordelijk voor het heffen van btw en van douanerechten. Men kan zich afvragen in hoeverre nationale rechtsbeginselen van toepassing zijn als door nationale autoriteiten recht van de Europese Unie wordt uitgevoerd, door rechtstreeks werkende regelgeving (verordeningen bij douanerechten) of door geïmplementeerde regelgeving (implementatie van de Btw-richtlijn bij de btw).

De voorrang van het recht van de Europese Unie brengt mijns inziens met zich, dat bij de uitvoering van verordeningen slechts de Unierechtelijke rechtsbeginselen van toepassing zijn en dat daarvan afwijkende nationale rechtsbeginselen buiten toepassing worden gelaten. In beginsel zijn nationale autoriteiten mijns inziens bij de toepassing van het btw-systeem ook gebonden aan de nationale rechtsbeginselen. Het lijkt mij dat het niet zo kan zijn dat bij de toepassing van recht van de Europese Unie de grondwettelijke bescherming van de Unierechtelijke rechtsbeginselen niet zou gelden en belanghebbenden zich slechts kunnen beroepen op nationale rechtsbeginselen.

Bijzonder is in dit verband het geval waarbij op grond van nationale regelgeving voor de wijze van heffing van de btw wordt aangesloten bij de heffing van douanerechten.



## 3 *Grondgebied*

### 3.1 GEMEENSCHAP

Zowel de btw-regelgeving als de douanerechten-regelgeving is niet op het hele grondgebied van de Europese Unie van toepassing. Ik beschrijf in deze paragraaf op welke gebieden de Btw-richtlijn van toepassing is. In de volgende paragraaf (3.2) ga ik in op welke gebieden de douanerechten-regelgeving van toepassing is. In paragraaf 3.3 ga ik vervolgens in op de begrippen derdelandsgebied en derde land. In paragraaf 3.4 volgt een samenvatting.

Voor het belastbare feit invoer van goederen en voor de uitvoer van goederen wordt in het btw-systeem aangeknoopt bij overschrijding van de buitengrens van het gebied waar de Btw-richtlijn van toepassing is. Met de term “Gemeenschap” wordt in de Btw-richtlijn bedoeld op het gebied waar de Btw-richtlijn van toepassing is. Dit is een enigszins verwonderlijke term, aangezien de Europese (Economische) Gemeenschap niet meer bestaat en is opgegaan in de Europese Unie. Met het Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (hierna: Verdrag van Lissabon) zijn de drie pijlers waarop de Europese Unie rustte, waarvan de eerste bestond uit de Europese Gemeenschap opgegaan in de Europese Unie. Het zou voor de hand liggend zijn geweest, als met de komst van het Verdrag van Lissabon ook voor wat betreft het gebied waar de btw-regelgeving geldt, zou zijn aangeknoopt bij een term die is gekoppeld is aan het begrip Europese Unie. In het verslag van dit onderzoek reserveer ik het gebruik van de term “Gemeenschap” voor het gebied waar de Btw-richtlijn van toepassing is. Het gaat om het gebied waarbij de (overschrijding van de) buitengrenzen in aanmerking wordt genomen voor het belastbare feit invoer van goederen.

In het vervolg van deze paragraaf beschrijf ik welk gebied wordt bedoeld met de Gemeenschap. In de volgende paragraaf ga ik in op de omvang van het gebied van de Europese Unie waar de douanerechten van toepassing zijn. Het gaat om het gebied waarbij de (overschrijding van de) buitengrenzen in aanmerking wordt genomen voor het ontstaan van een douaneschuld. Hierbij merk ik nu reeds op dat het douanegebied een groter gebied omvat dan de Gemeenschap. Vergelijking van de omvang van de Gemeenschap en het douanegebied leert dat

er geen gebieden in de Europese Unie zijn die wel onderdeel zijn van het btw-gebied en geen onderdeel zijn van het douanegebied.<sup>250</sup>

De omvang van het grondgebied van de Gemeenschap wordt geregeld in titel II van de Btw-richtlijn. In die titel wordt aangesloten bij de werkingssfeer van het EG-Verdrag.<sup>251</sup> Het EG-Verdrag geldt echter niet meer, dit verdrag is opgevolgd door het VEU en het VWEU. Aansluiting in de Btw-richtlijn bij het VEU en het VWEU was voor de hand liggender geweest, dan aansluiting bij een niet meer geldend verdrag. Er wordt voor het werkingsgebied voor de btw niet expliciet aangesloten bij het douanegebied, het gebied waarvoor de regelgeving op het gebied van douanerechten geldt. In art. 6 van de Btw-richtlijn wordt een opsomming gegeven van gebieden waar de Btw-richtlijn niet geldt. Deze gebieden worden in de Btw-richtlijn onderverdeeld in gebieden die tot het douanegebied behoren en gebieden die niet tot het douanegebied behoren.

Onder de Gemeenschap en het grondgebied van de Gemeenschap wordt voor de btw verstaan het geheel van de grondgebieden van de lidstaten als omschreven in art. 5, aanhef en onder 2, van de Btw-richtlijn met uitzondering van de gebieden genoemd in art. 6 van de Btw-richtlijn.

Het grondgebied van iedere lidstaat is het grondgebied waarop het EG-Verdrag overeenkomstig zijn art. 299 van toepassing is, met uitzondering van de in art. 6 van de Btw-richtlijn genoemde gebieden. Met de inwerkingtreding van het VWEU is de tekst van het oude art. 299 van het EG-Verdrag in de artikelen 52 van het VEU en 355 van het VWEU opgenomen. De verwijzing naar art. 299 van het EG-Verdrag zal moeten worden gelezen als een verwijzing naar die twee artikelen.

Op grond van art. 52 van het VEU is het VWEU van toepassing op de 28 lidstaten van de Europese Unie. Het VWEU is voorts op grond van art. 355 van het VWEU overeenkomstig art. 349 van het VWEU van toepassing op Guadeloupe, Frans Guyana, Martinique, Réunion, Saint Barthélemy en Saint Martin, de Azoren, Madeira en de Canarische Eilanden. Op grond van art. 355 van het VWEU is het VWEU ook van toepassing op Europese grondgebieden waarvan betrekkingen door een lidstaat worden behartigd (Monaco, de Kanaaleilanden en het eiland Man) en de Ålandseilanden. Op de Kanaaleilanden en op het eiland Man is het VWEU slechts van toepassing voor zover noodzakelijk ter verzekering van de toepassing van de regeling die voor deze eilanden is vastgesteld in het op

250. Ik maak hierbij een voorbehoud voor het zogenoemde continentaal plat voor zover zich dat buiten de territoriale wateren bevindt. Zoals hierna in deze paragraaf te behandelen, hebben lidstaten hier een keuzevrijheid dit tot de Gemeenschap te rekenen. Een dergelijke keuze om dit gebied tot de Gemeenschap te rekenen brengt mijns inziens met zich, dat er dan wel een gebied bestaat dat onderdeel is van de Gemeenschap maar geen onderdeel is van het douanegebied. Op het Nederlandse continentale plat wordt onder andere aardgas en aardolie gewonnen.

251. Met EG-verdrag wordt het verdrag aangeduid dat voorheen bekend stond als het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, het EEG-Verdrag. Met het Verdrag betreffende de Europese Unie, ook wel bekend als het Verdrag van Maastricht, is in het EEG-verdrag in het gehele verdrag de term Europese Economische Gemeenschap vervangen door Europese Gemeenschap. Met EG-Verdrag wordt dus het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap aangeduid.

22 januari 1972 ondertekende Verdrag betreffende de toetreding van nieuwe lidstaten tot de Europese Economische Gemeenschap en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie.<sup>252</sup> Het VWEU is niet van toepassing op de op het eiland Cyprus gelegen zones Akrotiri en Dhekelia, die onder de soevereiniteit van het Verenigd Koninkrijk vallen, uitgezonderd voor zover nodig om de uitvoering te waarborgen van de regelingen als vervat in het Protocol met bepalingen betreffende de zones van Cyprus die onder de soevereiniteit van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland vallen dat is gehecht aan de Akte van Toetreding van 16 april 2003 van de Tsjechische republiek, de republiek Estland, de republiek Cyprus, de republiek Letland, de republiek Litouwen, de republiek Hongarije, de republiek Malta, de republiek Polen, de republiek Slovenië en de Slowaakse republiek, en in overeenstemming met dat protocol.

Monaco, Man en de op het eiland Cyprus gelegen zones Akrotiri en Dhekelia onder de soevereiniteit van het Verenigd Koninkrijk worden voor de toepassing van de Btw-richtlijn niet als derde landen beschouwd (art. 7 van de Btw-richtlijn).<sup>253</sup> Door deze gebieden niet als derde land te beschouwen, worden ze voor de werking van de Btw-richtlijn als grondgebied van een lidstaat als bedoeld in art. 5, aanhef en onder 2, behandeld, ook al vormen deze gebieden geen onderdeel van de Europese Unie. In art. 7, tweede lid, van de Btw-richtlijn is bepaald dat de lidstaten dienen te zorgen dat handelingen met als herkomst of bestemming Monaco als handelingen met herkomst of bestemming Frankrijk worden behandeld, dat handelingen met als herkomst of bestemming het eiland Man als handelingen met als herkomst of bestemming het Verenigd Koninkrijk worden beschouwd en dat handelingen met als herkomst of bestemming de zones Akrotiri en Dhekelia als handelingen met als herkomst of bestemming Cyprus worden behandeld.

Het VWEU is niet van toepassing op de Faeröer. Het VWEU bevat een bijlage van landen en gebieden overzee waarvoor een bijzondere associatieregeling geldt.

De territoriale wateren vallen onder de soevereiniteit van de lidstaten en behoren daarmee tot de Gemeenschap.<sup>254</sup> Met betrekking tot het continentale plat bestaat enige onduidelijkheid.<sup>255</sup> Lidstaten hebben de keuze het continentale plat tot de Gemeenschap te rekenen. Nederland heeft daarvoor niet gekozen.<sup>256</sup> Een andere

252. Op grond van Protocol nr. 3 betreffende de Kanaaleilanden en het eiland Man, gehecht aan de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor het Koninkrijk Denemarken, Ierland en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en de aanpassing der Verdragen, is het recht van de Europese Unie inzake de btw niet van toepassing op de Kanaaleilanden en het eiland Man (vergelijk inzake het Kanaaleiland Jersey: HvJ 20 juni 2013, nr. C-653/11 (Paul Newey), ECLI:EU:C:2013:409, BNB 2014/49 m.nt. Swinkels, punt 3).

253. Monaco, de Kanaaleilanden en het eiland Man maken, omdat deze gebieden ook in art. 6 van de Btw-richtlijn niet worden uitgesloten, gelet op het voorgaande deel uit van de Gemeenschap, maar zijn geen lidstaat. Gemakshalve schrijf ik in dit verslag van mijn onderzoek veelal over een "lidstaat" waar het belastbare feit zich voordoet, of waar kosten worden gemaakt voor de aanschaf van, of de dienstverlening aan, goederen. Waar ik in dit verslag schrijf over een lidstaat doel ik daarbij mede op Monaco, de Kanaaleilanden en het eiland Man.

254. Vergelijk Van Zadelhoff 1992, blz. 102-112.

255. Vergelijk Van Zadelhoff 1992, blz. 102-112.

256. Vergelijk Van Zadelhoff 1992, blz. 107-112.



keuze zou overigens tot de bijzondere situatie hebben geleid dat er een gebied zou bestaan dat wel tot de Gemeenschap, het btw-gebied, behoort, maar niet tot het (in de volgende paragraaf te bespreken) douanegebied.<sup>257</sup> Op grond van art. 3, derde lid, van het CDW wordt de territoriale zee<sup>258</sup> als onderdeel van het douanegebied aangemerkt, het continentale plat is daar echter niet opgenomen. Van Zadelhoff wijst er op dat in Verordening nr. 2151/84<sup>259</sup> naar volgt uit de considerans het continentaal plat bewust niet is opgenomen als onderdeel van het douanegebied.

Het HvJ heeft overwogen<sup>260</sup> dat de bevoegdheid van de lidstaten om belasting te heffen over diensten die buiten hun territoriale toepassingsgebied worden verricht aan boord van zeeschepen die onder hun jurisdictie vallen, niet door art. 9 van de Zesde richtlijn, welk artikel regelde waar diensten plaatsvonden, wordt beperkt. De Zesde richtlijn voorziet naar het oordeel van het HvJ niet in belastingvrijdom voor handelingen die worden verricht op volle zee, of, algemener gesteld, buiten het territoriale gebied van de lidstaat onder wiens jurisdictie het schip valt.

Op grond van art. 6 van de Btw-richtlijn is de Btw-richtlijn niet van toepassing op de berg Athos, de Canarische eilanden, de Franse overzeese departementen, de Ålandseilanden en de Kanaaleilanden. Deze gebieden behoren wel tot het douanegebied. Op grond van art. 6 van de Btw-richtlijn is de Btw-richtlijn voorts niet van toepassing op het eiland Helgoland, het gebied Büsingen, Ceuta, Melilla,<sup>261</sup> Livigno, Campione d'Italia en de Italiaanse wateren van het meer van Lugano. Deze gebieden behoren niet tot het douanegebied.

In het Voorschrift in- en uitvoer zoals dat gold tot inwerkingtreding van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 13 november 2007 inzake de heffing van omzetbelasting bij invoer, schreef de staatssecretaris van Financiën (hierna: staatssecretaris), dat Jungholz en Mittelberg (onderdelen van Oostenrijk die via de weg alleen via Duitsland bereikbaar zijn) en Gibraltar geen onderdeel van de Gemeenschap vormen.<sup>262</sup> Uit niet-gepubliceerde beraadslagingen van

257. Overigens kan die situatie zich voordoen als een andere lidstaat voor zijn continentale plat de keuze maakt deze tot de Gemeenschap te rekenen.

258. Vergelijk art. 4, eerste lid, aanhef van het DWU.

259. Verordening (EEG) nr. 2151/84 van de Raad van 23 juli 1984 betreffende het douanegebied van de Gemeenschap, PbEG, 1984, L 197/1.

260. HvJ 4 juli 1985, nr. 168/84 (Gunter Berkholz), ECLI:EU:C:1985:299, Jur. blz. 02251.

261. De Belearen (een eilandengroep ten oosten van Spanje waaronder Ibiza) zijn onderdeel van Spanje en ook onderdeel van het douanegebied.

262. Besluit van 1 augustus 1994, nr. VB94/2257, V-N 1994/2640. Dit besluit is met uitzondering van onderdeel 7 (Uitvoer) ingetrokken bij besluit van de staatssecretaris van Financiën van 13 november 2007, nr. CPP2007/1150M, Stcrt. 2007, 227, V-N 2007/58.27. Onderdeel 7 van het besluit is ingetrokken bij besluit van 5 november 2011, nr. BLKB 2011/1247M, Stcrt. 2011, 20462, V-N 2011/66.24. Op de website van de Nederlandse belastingdienst valt te lezen dat Gibraltar onderdeel uitmaakt van het grondgebied van de Gemeenschap in de zin van art. 227 van het EG-Verdrag (thans art. 259 van het VWEU). Gibraltar zou volgens de vermelding op die website geen onderdeel uitmaken van het btw-gebied en het douanegebied. ([http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/douane\\_voor\\_bedrijven/naslagwerken\\_en\\_overige\\_informatie/overzicht\\_eu\\_landen\\_eva\\_landen/overzicht\\_eu\\_landen/uitzonderingsgebieden/gibraltar](http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/douane_voor_bedrijven/naslagwerken_en_overige_informatie/overzicht_eu_landen_eva_landen/overzicht_eu_landen/uitzonderingsgebieden/gibraltar, geraadpleegd 23 september 2015, 18:09 uur), geraadpleegd 23 september 2015, 18:09 uur).

het BTW-Comité blijkt volgens de staatssecretaris dat het btw-gebied zich niet uitstrekt tot Gibraltar.<sup>263</sup> Voor dit standpunt ontbreekt een bron in de Btw-richtlijn.<sup>264</sup> Aangezien voormelde gebieden behoren tot de grondgebieden van Oostenrijk respectievelijk het Verenigd Koninkrijk en niet zijn uitgezonderd van de werking van het VWEU, of als uitzondering zijn opgenomen in art. 6 van de Btw-richtlijn, vormen deze gebieden onderdeel van de Gemeenschap.

Naar het oordeel van het HvJ mag<sup>265</sup> een lidstaat het btw-systeem toepassen op een vervoersovereenkomst tussen twee op zijn grondgebied gelegen punten, indien er maar geen inbreuk wordt gemaakt op de fiscale bevoegdheden van andere staten.<sup>266</sup>

### 3.2 DOUANEGEBIED

In deze paragraaf behandel ik de omvang van het douanegebied. De omvang van het grondgebied van het douanegebied wordt geregeld in art. 3 van het CDW. In het CDW wordt de term “douanegebied van de Gemeenschap” gehanteerd. Omdat de Europese Gemeenschap is opgegaan in de Europese Unie, had een term die aansloot bij de term “Europese Unie” meer voor de hand gelegen. Verwarrend kan werken dat het in het CDW het geregeld gaat over “het douanegebied van de Gemeenschap”, waar “het douanegebied” ook wel voldoende omschrijving zou geven, en Gemeenschap een andere betekenis heeft dan de term Gemeenschap in de Btw-richtlijn. Ter onderscheiding van het begrip Gemeenschap, dat ik in het verslag van dit onderzoek gebruik voor het btw-gebied, hanteer ik in dit onderzoek de term douanegebied, om het gebied aan te geven waar in de Europese Unie de regelgeving over douanerechten van toepassing is, de (overschrijding van de) buitengrenzen waarvan van belang is voor het ontstaan van een douaneschuld.

In art. 3 van het CDW wordt niet, zoals in de Btw-richtlijn is gedaan, expliciet aangesloten bij de werkingssfeer van het EG-Verdrag, thans het VEU en het VWEU.<sup>267</sup> Ook wordt geen aansluiting gemaakt met het begrip Gemeenschap in de Btw-richtlijn.

Waar het gebied van de Gemeenschap op een heel andere wijze wordt gedefinieerd, komt het toch zo uit, dat de Gemeenschap een deelverzameling is van het douanegebied. Er bestaan dus geen gebieden waarop wel de Btw-richtlijn van toepassing is, maar die niet tot het douanegebied behoren. Een uitzondering zou zich zoals vermeld in paragraaf 3.1 kunnen voordoen indien één of meerdere lidstaten gebruik zouden maken van de mogelijkheid het continentale plat tot hun btw-gebied te rekenen. Doordat de Gemeenschap een deelverzameling is

263. Resolutie van 6 oktober 1983, nr. 283-13275, V-N 1983/2025, Vergelijk Van Zadelhoff 1992, blz. 104.

264. Vergelijk Van Vliet 1998, blz. 55, inzake de Zesde richtlijn.

265. Het mag, maar het hoeft niet. Vergelijk HvJ 13 maart 1990, nr. C-30/89 (Commissie/Frankrijk), ECLI:EU:C:1990:114, Jur. blz. I-00691.

266. HvJ 23 januari 1986, nr. 283/84 (Trans Tirreno Express SpA), ECLI:EU:C:1986:31, Jur. blz. 00231, vergelijk Van Zadelhoff 1992, blz. 107.

267. Ook in art. 4 van het DWU wordt niet expliciet aangesloten bij de werkingssfeer van het VEU en het VWEU.

van het douanegebied, bestaan er wel onderdelen van het douanegebied die geen onderdeel zijn van de Gemeenschap, maar zijn er geen onderdelen van de Gemeenschap die geen onderdeel zijn van het douanegebied.

Art. 3 van het CDW douanegebied omvat het grondgebied van de lidstaten met een aantal uitzonderingen (Faeröer en Groenland, Helgoland, Büsingen, Ceuta, Melilla, Saint Pierre, Miquelon, Mayotte,<sup>268</sup> Livigno, Campione d'Italia, een gedeelte van de wateren van het Meer van Lugano en het Koninkrijk der Nederlanden voor zover buiten het grondgebied van Europa). Het douanegebied

268. In art. 3, eerste lid, aanhef en zesde gedachtestreep, van het CDW wordt bepaald dat het douanegebied het grondgebied van de Franse Republiek omvat "met uitzondering van de Franse overzeese gebieden, van St. Pierre en Miquelon". Op grond van deze tekst lijkt hiermee bedoeld dat alleen de Franse overzeese gebieden van St. Pierre en van Miquelon zijn uitgezonderd van het douanegebied en dus niet ook de overzeese gebieden Guadeloupe, Frans Guyana, Martinique, Réunion, Saint Barthélemy en Saint Martin. Tekstueel gezien volgt deze uitleg mede uit de overige uitzonderingen in art. 3, eerste lid, van het CDW, waarbij als meerdere gebieden van een land zijn uitgezonderd steeds de woorden "en" of "alsmede" worden gebruikt, welke woorden in voormeld citaat niet worden gebruikt tussen het zinsdeel "Franse overzeese gebieden" en het zinsdeel "van St. Pierre en Miquelon". Men kan betogen dat deze uitleg bevestiging lijkt te vinden in art. 6, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn waar de Franse overzeese departementen als onderdeel van het douanegebied worden beschouwd. In art. 163, vijfde lid, van het UCDW, wordt vermeld, dat de Franse overzeese departementen "deel van het douanegebied van de Gemeenschap" zijn.

Bij de inwerkingtreding van het CDW luidde het betreffende gedeelte van art. 3 van het CDW: "het grondgebied van de Franse Republiek, met uitzondering van de gebieden overzee en de territoriale lichamen (collectivités territoriales)". Deze tekst is aangepast bij Verordening (EG) nr. 82/97 van het Europees Parlement en de Raad van 19 december 1996 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek, PbEG, 1997, L 17/1, tot de tekst dat het douanegebied het grondgebied van de Franse Republiek omvat "met uitzondering van de Franse overzeese gebieden, van St. Pierre en Miquelon en van Mayotte". Deze aanpassing werd niet toegelicht in de considerans bij de Verordening. Indien slechts bedoeld zou zijn de collectivités territoriales te vervangen door St. Pierre, Miquelon en Mayotte, zou dat erop duiden dat er sprake was van een nevenschikking, waarbij naast de overzeese gebieden ook St. Pierre, Miquelon en Mayotte waren uitgezonderd. Probleem met deze laatste uitleg, die ik niet onderschrijf, is dat moeilijk kan worden volgehouden dat de drie eilanden St. Pierre, Miquelon en Mayotte niet overzee liggen. St. Pierre, Miquelon en Mayotte maken geen deel uit van het douanegebied. Deze gebieden zijn opgenomen in bijlage II bij het VWEU. Met deze gebieden bestaat een bijzondere associatie. Op grond van art. 355 van het VWEU is het VWEU van toepassing op Guadeloupe, Frans Guyana, Martinique, Réunion, Saint Barthélemy en Saint Martin "overeenkomstig artikel 349" van het VWEU. Dit laatste artikel ziet op het nemen van maatregelen gezien de structurele economische en sociale situatie van deze gebieden. Bij inwerkingtreding van art. 4 van het DWU zal "Mayotte" uit de tekst van het CDW worden geschrapt. In de considerans van Richtlijn 2013/61/EU van de Raad van 17 december 2013 tot wijziging van de Richtlijnen 2006/112/EG en 2008/118/EG wat betreft de Franse ultraperifere gebieden en met name Mayotte, PbEU, 2013, L 353/5, werd ingegaan op de positie van Mayotte onder de Btw-richtlijn. Overwogen werd dat Mayotte zich in een situatie bevindt vergelijkbaar met Guadeloupe, Frans Guyana, Martinique, Réunion en Saint Martin en buiten het toepassingsgebied van de Btw-richtlijn valt. Deze richtlijn was bedoeld om duidelijk te maken dat Mayotte van het toepassingsgebied van de Btw-richtlijn was uitgesloten, ongeacht eventuele wijzigingen in het Franse recht.

Uit het arrest van het HvJ van 19 februari 1998, nr. C-212/96 (Paul Chevassus-Marche), ECLI:EU:C:1998:68, Jur. I-00743, lijkt niet de juistheid van het ene of het andere standpunt voort te vloeien. In het arrest van 16 juli 1992, nr. C-163/90 (Léopold Legros e.a.), ECLI:EU:C:1992:326, Jur. I-04625, punt 7, heeft het HvJ overwogen dat krachtens de Franse grondwet de Franse overzeese departementen een integrerend deel vormen van de Franse Republiek en als zodanig behoren tot het douanegebied van de Gemeenschap. De problematiek die aan de orde was in laatstbedoeld arrest heeft overigens later nog geleid tot het arrest van het HvJ van 9 augustus 1994, nrs. C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 en C-411/93 (René Lancry SA e.a.), ECLI:EU:C:1994:314, Jur. blz. I-03957.

omvat de Kanaaleilanden, het eiland Man, Monaco en het op het eiland Cyprus gelegen grondgebied van de zones Akrotiri en Dhekelia. Tot het douanegebied behoren de territoriale zee, de maritieme binnenwateren en het luchtruim van de hiervoor genoemde gebieden.

In bijlage II van het VWEU zijn opgenomen de landen waarmee een bijzondere associatie bestaat. Zonder uitdrukkelijke verwijzing zien de algemene verdragsbepalingen niet op de landen en gebieden overzee waarmee een associatie bestaat.<sup>269</sup> De Nederlandse Antillen zijn een voorbeeld van een gebied waarmee een bijzondere associatie bestaat. Naar het oordeel van het HvJ gaat een uitlegging van het EG-Verdrag (thans: het VEU en het VWEU) waardoor aan de landen en gebieden overzee een regeling zou worden toegekend, die vergelijkbaar is met die welke de lidstaten krachtens het EG-Verdrag tegenover elkaar aangaan, waardoor de landen en gebieden overzee deel zouden uitmaken van het gemeenschappelijk douanegebied, aanzienlijk verder dan in het EG-Verdrag is voorzien.<sup>270</sup>

### 3.3 DERDELANDSGEBIED EN DERDE LAND

In de Europese Unie bestaat er dus de Gemeenschap (zijnde het btw-gebied), en een meeromvattend douanegebied. Daarnaast zijn er ook gebieden in de Europese Unie die niet tot het douanegebied behoren. Ten slotte zijn er natuurlijk ook nog gebieden buiten de Europese Unie. Ten aanzien van de gebieden in de Europese Unie die niet tot het douanegebied behoren en de gebieden buiten de Europese Unie valt te constateren dat in deze gebieden de Btw-richtlijn en het CDW niet van toepassing zijn. De gebieden die niet tot de Gemeenschap behoren zijn te onderscheiden in gebieden die wel tot het douanegebied behoren en gebieden die niet tot het douanegebied behoren.

De in art. 6 van de Btw-richtlijn opgesomde gebieden zijn, op grond van art. 5, aanhef en onderdeel 3, van de Btw-richtlijn de zogenoemde derdelandsgebieden. Het gaat hier om delen van lidstaten waar wel het EG-Verdrag (thans het VEU en het VWEU) overeenkomstig art. 299 van het EG-Verdrag (thans de artikelen 52 van het VEU en 355 van het VWEU) van toepassing is, maar die niet tot de Gemeenschap behoren voor de werking van de Btw-richtlijn. Dit betreft zowel gebieden die tot het douanegebied behoren als gebieden die niet tot het douanegebied behoren.

Een derde land in de zin van de Btw-richtlijn is op grond van art. 5, aanhef en onderdeel 4, van de Btw-richtlijn elke staat of elk grondgebied waarop het EG-Verdrag (thans: het VEU en het VWEU) niet van toepassing is. De derdelandsgebieden maken geen deel uit van de Gemeenschap, maar zijn geen derde landen.

Er zijn dus gebieden die wel tot het douanegebied behoren en niet tot de Gemeenschap behoren. Dit is voor het belastbare feit invoer van goederen vooral

269. HvJ 12 februari 1992, nr. C-260/90 (Bernard Leplat), ECLI:EU:C:1992:66, Jur. blz. I-00643.

270. HvJ 22 april 1997, nr. C-310/95 (Road Air BV), ECLI:EU:C:1997:209, NJ 1998, 454.

van belang omdat goederen die in de Gemeenschap arriveren vanuit derdelandsgebieden die tot het douanegebied behoren daardoor al in het vrije verkeer kunnen zijn.<sup>271</sup> Op grond van art. 30 van de Btw-richtlijn doet het belastbare handelen invoer van goederen zich voor bij het binnenbrengen in de Gemeenschap van een goed dat zich in het vrije verkeer bevindt, uit een derdelandsgebied dat deel uitmaakt van het douanegebied van de Gemeenschap. Derdelandsgebieden die deel uitmaken van het douanegebied zijn de berg Athos, de Canarische eilanden, de Franse overzeese departementen (met uitzondering van Saint Pierre, Miquelon en Mayotte), de Åländeilanden en de Kanaaleilanden. Bij goederen afkomstig uit derde landen of bij goederen afkomstig uit derdelandsgebieden die niet tot het douanegebied behoren, kunnen de goederen zich bij binnenkomst in de Gemeenschap nog niet in het vrije verkeer bevinden,<sup>272</sup> deze goederen komen immers van buiten het douanegebied.

Er zijn dus gebieden zijn die onderdeel zijn van de Europese Unie en die niet tot de Gemeenschap behoren. Dit leent zich ertoe om het toerisme in dergelijke gebieden te stimuleren.<sup>273</sup> Volgens Bomer wordt kennelijk verwacht dat deze inperkingen van het geografische toepassingsgebied van de btw geen belangrijke invloed hebben op de concurrentieverhoudingen, dan wel wordt de verstoring uit politieke overwegingen getolereerd.<sup>274</sup> Ik vermoed dat het gegeven dat bepaalde delen van de Europese Unie wel tot het douanegebied behoren, maar niet tot de Gemeenschap, historische achtergronden zal hebben. Dit heb ik echter niet onderzocht.

De Europese Unie kent een douane-unie met Andorra, Turkije<sup>275</sup> en San Marino.<sup>276</sup> Deze landen behoren niet tot het douanegebied.<sup>277</sup> Bij een douane-unie zijn controles door de autoriteiten aan de binnengrenzen mogelijk.<sup>278</sup> Binnen het douanegebied is dat niet de bedoeling.

271. Zie omtrent goederen in het vrije verkeer nader paragraaf 4.6.

272. Afgezien van goederen die worden vervoerd onder de regeling intern communautair douanevoer.

273. Bomer 2012, blz. 48.

274. Bomer 2012, blz. 48-49.

275. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 129.

276. Vergelijk Lyons 2008, blz. 94.

277. Volgens Punt & Van Vliet 2000, blz. 163, behoort San Marino wel tot het douanegebied.

278. Voor wat betreft Turkije volgt uit de artikelen 5 en volgende van Besluit nr. 1/2006 van het Comité Douanesamenwerking EG-Turkije van 26 juli 2006 tot vaststelling van toepassingsbepalingen van Besluit nr. 1/95 van de Associatieraad EG-Turkije, PbEU, 2006, L 265/18, dat het niet de bedoeling is dat goederen vanuit Turkije zonder tussenkomst van de douaneautoriteiten het douanegebied binnenkomen. Voor het binnenkomen van de goederen in het douanegebied moet worden bewezen, dat de goederen voldoen aan de voorwaarden om zonder douanerechten binnen te komen. Vergelijk de conclusie van advocaat-generaal Van Hiltten van 2 april 2014, nrs. 13/03812 en 13/03813, ECLI:NL:PHR:2014:357, gepubliceerd onder HR 7 november 2014, BNB 2014/266, punt 5.14. Deze conclusie betreft belanghebbenden die met goederen afkomstig uit Turkije op luchthaven Schiphol ten onrechte gebruik maakten van het zogenoemde groene kanaal.

### 3.4 SAMENVATTING

Ik hanteer in navolging van de Btw-richtlijn de term Gemeenschap voor het gebied van de Europese Unie waar de Btw-richtlijn van toepassing is. Het douanegebied is het gebied van de Europese Unie waar een douaneschuld kan ontstaan.

In dit hoofdstuk heb ik beschreven welke gebieden deel uitmaken van het grondgebied van de Gemeenschap en welke gebieden deel uitmaken van het douanegebied. Voor de omvang van het grondgebied van de Gemeenschap wordt op grond van de Btw-richtlijn aangesloten bij de werkingssfeer van het niet meer geldende EG-Verdrag. Dit verdrag is opgevolgd door het VEU en het VWEU. Er wordt voor de omvang van het grondgebied van de Gemeenschap niet aangesloten bij het douanegebied. Wel is in art. 6 van de Btw-richtlijn in een opsomming van gebieden die niet tot de Gemeenschap behoren, een onderverdeling gemaakt in gebieden die wel, en gebieden die niet tot het douanegebied behoren.

Voor de omvang van het grondgebied van het douanegebied wordt niet expliciet aangesloten bij de werkingssfeer van het VWEU. Douaneregelgeving van de Europese Unie kan vanzelfsprekend slechts van toepassing zijn op het grondgebied van de Europese Unie.

Het douanegebied omvat een groter gebied dan de Gemeenschap, waarbij ik een voorbehoud maak, voor het continentaal plat voor zover zich dat buiten de territoriale wateren bevindt. Derdelandsgebieden zijn onderdelen van lidstaten waar wel het EG-Verdrag (thans VWEU) overeenkomstig art. 299 van het EG-Verdrag (thans de artikelen 52 van het VEU en 355 van het VWEU) van toepassing is, maar die niet tot de Gemeenschap behoren voor de werking van de Btw-richtlijn. Dit betreft zowel gebieden die tot het douanegebied behoren als gebieden die niet tot het douanegebied behoren. Een derde land in de zin van de Btw-richtlijn is elke staat of elk grondgebied waarop het EG-Verdrag (thans: VWEU) niet van toepassing is. Derdelandsgebieden maken geen deel uit van de Gemeenschap, maar zijn geen derde landen.



### 4.1 GOEDEREN EN DIENSTEN

Cruciaal bij het onderwerp invoer van goederen en uitvoer van goederen is dat er sprake moet zijn van goederen. Het belastbare feit invoer van goederen doet zich alleen voor bij goederen. Ook een douaneschuld drukt alleen op goederen. In dit hoofdstuk behandel ik wat goederen zijn.

In paragraaf 4.1 behandel ik dat diensten niet kunnen worden ingevoerd. In paragraaf 4.2 behandel ik aan de hand van het VWEU en de jurisprudentie van het HvJ wanneer er sprake is van een goed. In paragraaf 4.3 behandel ik het begrip goederen in het kader van het belastbare feit invoer van goederen en in paragraaf 4.4 behandel ik het begrip goederen in het kader van het ontstaan van een douaneschuld. In paragraaf 4.5 ga ik in op een aantal specifieke goederen. In paragraaf 4.6 ga ik in op goederen die in het vrije verkeer zijn. In paragraaf 4.7 ga ik in op het begrip communautaire goederen. In paragraaf 4.8 behandel ik de oorsprong van goederen. In paragraaf 4.9 volgt een samenvatting.

Bij het belastbare feit invoer van goederen (dat ik behandel in paragraaf 7.5 en in hoofdstuk 15) of het ontstaan van een douaneschuld (dat ik beschrijf in paragraaf 7.6 en in hoofdstuk 15) handelt het om het gegeven dat goederen de buitengrens van de Gemeenschap of van het douanegebied passeren. Dit passeren van een goed van de buitengrens kan op een bepaald tijdstip leiden tot het belastbare feit invoer van goederen of het ontstaan van een douaneschuld. In het internationale handelsverkeer spelen, mede door de komst van het internet, en de groei van het gebruik daarvan, diensten een belangrijke rol. Bij het belastbare feit invoer van goederen gaat het echter alleen om het binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen. Diensten kunnen nu eenmaal niet worden ingevoerd.

Diensten kunnen, bijvoorbeeld met behulp van het internet, worden verleend door iemand vanuit een derde land aan iemand in de Gemeenschap. Deze diensten kunnen al dan niet in de Gemeenschap plaatsvinden, afhankelijk van de regels over de plaats van dienst. Het passeren van de buitengrens is voor een dienst echter moeilijk voorstelbaar.

Overigens kunnen er wel goederen worden ingevoerd in verband met het verlenen van een dienst. Het kan gaan om goederen die worden gebruikt voor dienstverlening, zoals een advies. Het binnenbrengen in de Gemeenschap van



deze goederen zal een belastbaar feit invoer van goederen kunnen opleveren. Een dienst kan niet in de Gemeenschap worden binnengebracht.

#### 4.2 BEGRIP GOEDEREN EN HET VWEU EN JURISPRUDENTIE

De Europese Unie kent een interne markt met een vrij verkeer van goederen. Van het begrip goederen ontbreekt in het VWEU een definitie. Ook de jurisprudentie van het HvJ biedt geen volledige definitie. Het HvJ heeft weliswaar overwogen dat onder goederen worden verstaan waren die op geld waardeerbaar zijn en als zodanig het voorwerp van handelstransacties kunnen vormen.<sup>279</sup> Dit lijkt echter geen volledige definitie.<sup>280</sup> In het arrest in de zaak *Commissie/België*<sup>281</sup> overwoog het HvJ dat recycleerbare en herbruikbare afvalstoffen als zodanig een handelswaarde hebben en voor de toepassing van het EEG-verdrag (thans: het VEU en het VWEU) goederen zijn en dus binnen de werkingssfeer van het vrije verkeer van goederen vallen. Ten aanzien van niet-recycleerbare en niet-herbruikbare afvalstoffen werd door de Belgische regering betoogd dat die voorwerpen als zodanig geen handelswaarde hebben en dus niet het voorwerp van verkoop kunnen zijn. Het HvJ volstond op dit punt met de overweging dat voorwerpen die in het kader van handelstransacties over een grens worden vervoerd, binnen de werkingssfeer van art. 30 en volgende van het EEG-Verdrag (thans: art. 34 en volgende van het VWEU) vallen. Het lijkt dus dat het aspect van de handelswaarde van ondergeschikt belang is bij de beoordeling of er sprake is van een goed. Onder het vrije verkeer van goederen valt ook een minder fysiek object zoals elektriciteit.<sup>282</sup>

De overweging van het HvJ dat onder het vrije verkeer van goederen vallen “voorwerpen die in het kader van handelstransacties over een grens worden vervoerd”<sup>283</sup> geeft een indicatie waar het bij goederen die een gebied kunnen worden binnengebracht in de kern om gaat, namelijk om voorwerpen die over de grens worden vervoerd, die dus verplaatsbaar zijn. Het verplaatsbare karakter lijkt essentieel om te bepalen of er sprake is van een goed dat onder het vrije verkeer van goederen valt.<sup>284</sup> Het belastbare feit invoer van goederen, het ontstaan van een douaneschuld en het vrije verkeer van goederen lijken alleen te zien op voorwerpen die de grens kunnen passeren. Het gaat bij het belastbare feit invoer van goederen en bij het ontstaan van een douaneschuld om het belasten van goederen die de Gemeenschap, respectievelijk het douanegebied, worden binnengebracht. Het moet daarbij dus in beginsel (afgezien

279. HvJ 10 december 1968, nr. 7/68 (*Commissie/Italië*), ECLI:EU:C:1968:51, Jur. blz. 00590. Uit HvJ 11 juli 1985, nrs. 60/84 en 61/84 (*Cinéthèque SA e.a.*), ECLI:EU:C:1985:329, Jur. blz. 02605, volgt dat er in ieder geval een goed is als er sprake is van “een materieel voorwerp, waarvoor in het gemeenschappelijk douanetarief bovendien een tariefpost is opgenomen”.

280. Vergelijk *Lyons* 2008, blz. 86-88.

281. HvJ 9 juli 1992, nr. C-2/90 (*Commissie/België*), ECLI:EU:C:1992:310, NJ 1994, 664.

282. HvJ 23 oktober 1997, nr. C-157/94 (*Commissie/Nederland*), ECLI:EU:C:1997:499, NJ 1998, 759.

283. HvJ 9 juli 1992, nr. C-2/90 (*Commissie/België*), ECLI:EU:C:1992:310, NJ 1994, 664, punt 26.

284. Een onroerend goed is wel een goed, maar wellicht niet een goed dat onder het vrije verkeer van goederen valt. Hoewel het wel voorwerp kan zijn van handelstransacties en op geld waardeerbaar is, kan het niet worden vervoerd, en dus niet worden ingevoerd of uitgevoerd.

van, zoals zal blijken, verdovende middelen en vals geld, zie paragraaf 4.5.9) gaan om alle fysieke zaken die kunnen worden vervoerd.

Er is onvoldoende reden om het belastbare feit invoer van goederen en het ontstaan van een douaneschuld te beperken tot voorwerpen die “in het kader van handelstransacties” worden vervoerd. Het belastbare feit invoer van goederen treedt op, en een douaneschuld ontstaat, in beginsel bij alle goederen die over een grens worden vervoerd, niet slechts indien er sprake is van goederen die deel uitmaken van de handelsketen. De particulier die in de Europese Unie goederen voor eigen gebruik binnenbrengt dient in beginsel te worden geconfronteerd met de druk van btw en van douanerechten op de goederen. De btw wordt immers gekenmerkt door haar algemene karakter. Alle invoer van goederen in de Gemeenschap wordt in beginsel, afgezien van de toepassing van vrijstellingen en van absoluut verboden goederen als verdovende middelen en vals geld, belast. Het binnenbrengen van een goed in de Gemeenschap is een belastbaar feit voor de btw. In beginsel ontstaat ten aanzien van al het feitelijke binnenbrengen van goederen in het douanegebied een douaneschuld.

#### 4.3 BELASTBAAR FEIT INVOER

In de regeling van het belastbare feit invoer van goederen wordt in de Btw-richtlijn geen definitie gegeven van het begrip goederen. Bij de behandeling van de levering van een goed in de artikelen 14 en 15 van de Btw-richtlijn wordt omschreven wat goederen zijn die tot een levering aanleiding kunnen geven.

Het lijkt mij dat de term goederen bij het belastbare feit invoer van goederen moet worden ingevuld in overeenstemming met de in de artikelen 14 en 15, eerste lid,<sup>285</sup> van de Btw-richtlijn aan het begrip gegeven toepassing.<sup>286</sup> Bij de levering van goederen gaat het op grond van art. 14 van de Btw-richtlijn om lichamelijke zaken. Elektrische stroom, gas, warmte, koude en soortgelijke zaken worden als lichamelijke zaken beschouwd. Dieren zijn ook aan te merken als lichamelijke zaken.<sup>287</sup> In art. 3, zevende lid, van de Wet wordt een goed omschreven als “alle voor menselijke beheersing vatbare objecten, alsmede electriciteit, gas, warmte of koude en dergelijke”. Vanzelfsprekend komt het belastbare feit invoer van goederen pas aan de orde als goederen de buitengrens overschrijden en dus verplaatsbaar zijn.

285. Het bestaan van de vrijstelling van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel 1, van de Btw-richtlijn voor de invoer van gas, elektriciteit, warmte of koude, duidt er op dat dit goederen zijn die kunnen worden ingevoerd.

286. In gelijke zin conclusie advocaat-generaal Overgaauw 13 juni 2003, nrs. 37 858 en 37 859 (Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV), ECLI:NL:PHR:2004:Alo665, gepubliceerd onder HR 30 januari 2004, BNB 2004/164 m.nt. Van Zadelhoff, onderdeel 3.3.1, met betrekking tot art. 5 van de Zesde richtlijn.

287. HvJ 21 juni 1988, nr. 10/87 (Tattersalls Ltd.), ECLI:EU:C:1988:326, Jur. blz. 03281 en HvJ 1 april 2004, nr. C-320/02 (Förvaltnings AB Stenholmen), ECLI:EU:C:2004:213, V-N 2004/20.19.

#### 4.4 ONTSTAAN DOUANESCHULD

Binnen het douanerecht kan bij het bepalen of er sprake is van een goed worden gekeken of datgene waarvan men wil beoordelen of het een goed is, is opgenomen in het (uitgebreide) gemeenschappelijk douanetarief. Ik wijs in dit verband op de hierna in paragraaf 4.5.9 te bespreken jurisprudentie betreffende absoluut verboden goederen.<sup>288</sup>

Het Internationaal Verdrag betreffende het geharmoniseerde systeem inzake de omschrijving en de codering van goederen bevat geen definitie van het begrip goederen. Het zogenoemde Geharmoniseerd Systeem van de Wereld Douane Organisatie, is de basis voor de gecombineerde nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief.

Ik meen dat voor de douanerechten zonder problemen kan worden uitgegaan van de definitie van goederen in de Btw-richtlijn. Niet dat voor de douanerechten wordt aangesloten bij de Btw-richtlijn, maar de Btw-richtlijn bevat een omschrijving op het terrein van regelgeving van de Europese Unie die ook voor de douanerechten uitstekend bruikbaar lijkt. Voor een praktisch hanteerbare definitie is aansluiting bij de toepassing van het begrip goed in de btw hanteerbaar.

#### 4.5 BIJZONDERE GOEDEREN

##### 4.5.1 Inleiding

Er zijn een aantal goederen die bijzondere aandacht verdienen in het kader van de invoer en uitvoer van goederen. Ik ga in deze paragraaf in op elektriciteit (paragraaf 4.5.2), op software (paragraaf 4.5.3), op virtuele goederen (paragraaf 4.5.4), op 3D-printers (paragraaf 4.5.5), op waardepapieren (paragraaf 4.5.6), op geld (paragraaf 4.5.7), op octrooirechten (paragraaf 4.5.8) en op zogenoemde absoluut verboden goederen (paragraaf 4.5.9).

##### 4.5.2 Elektriciteit

Op grond van art. 15 van de Btw-richtlijn worden met lichamelijke zaken gelijkgesteld elektriciteit, gas, warmte, koude en soortgelijke zaken.

Kern is mijns inziens bij dit soort zaken dat het goed ergens in vast ligt en daardoor overdraagbaar is. Dat verplaatsbare karakter zorgt er naar ik aanneem voor dat bijvoorbeeld elektriciteit, die weliswaar voor het blote oog onzichtbaar is, als een goed moet worden aangemerkt. Elektriciteit betreft het ontladen

288. HvJ 5 februari 1981, nr. 50/80 (Jozsef Horvath), ECLI:EU:C:1981:34, Jur. blz. 00385.

van spanning, door een potentiaalverschil.<sup>289</sup> Elektriciteit kan worden verplaatst<sup>290</sup> en kan door een apparaat of voorwerp heenlopen.

Gas en elektriciteit kunnen zorgen voor warmte en of koude en kunnen worden verplaatst. Waaraan nog meer moet worden gedacht in de trant van de in art. 15 van de Btw-richtlijn gebruikte begrippen “warmte” of “koude” is mij onduidelijk. Warmte op zich, lijkt mij, evenals koude, geen verhandelbaar goed, evenmin als de vrije buitenlucht verhandelbaar is. Buitenlucht wordt pas verhandelbaar door het bijvoorbeeld in een fles te stoppen. Dat er bij gas sprake is van een goed lijkt mij vanuit het fysiek verplaatsbare karakter correct. Bij elektriciteit heb ik meer vragen, met name in het licht van het gegeven dat software niet als een goed wordt aangemerkt,<sup>291</sup> mede in aanmerking genomen dat elektriciteit evenals software op een goed, zoals een batterij, respectievelijk een computer moet worden opgeslagen. Het is mij nog niet duidelijk waarom het ontladen van spanning door een potentiaalverschil wel een goed is, maar een computerprogramma dat wordt ge-e-maïld geen goed is.

#### 4.5.3 Software

Software is immaterieel. Software als zodanig is, althans naar het oordeel van het HvJ,<sup>292</sup> geen goed en kan dus als zodanig geen voorwerp zijn van het belastbare feit invoer van goederen of het ontstaan van een douaneschuld. Indien software op een gegevensdrager wordt gezet, vormt de gegevensdrager met daarop software een goed. De invoer van software op een gegevensdrager behandel ik in hoofdstuk 21. Daarbij ga ik in paragraaf 21.1 nader in op de vraag of er bij software sprake is van een goed.

#### 4.5.4 Virtuele goederen

De digitale omgeving stelt het begrip goed voor nieuwe uitdagingen. In strafrechtelijke zin heeft de Hoge Raad over de diefstal van een virtueel amulet en masker in het online-computerspel RuneScape geoordeeld dat deze objecten zijn aan te merken als een goed.<sup>293</sup> De virtuele aard van deze objecten staat daar niet aan in de weg.

Ik meen dat er bij dergelijke virtuele objecten geen sprake is van goederen voor de btw of voor de douanerechten. Er is bij dergelijke virtuele objecten mijns inziens geen sprake van voor menselijke beheersing vatbare objecten. In een, naar ik aanneem door een dienstverlener ter beschikking gestelde virtuele omgeving heeft de ene speler digitaal de beschikking over “goederen” die de ander wil hebben, waarbij die ander wellicht bereid is daar met echt geld voor

289. Zie <http://nl.wikipedia.org/wiki/Elektriciteit>, geraadpleegd 23 september 2015, 18:10 uur.

290. Elektrische energie kan worden getransporteerd, zie:

[http://nl.wikipedia.org/wiki/Hoogspanning\\_\(elektriciteit\)](http://nl.wikipedia.org/wiki/Hoogspanning_(elektriciteit)), geraadpleegd 23 september 2015, 18:11 uur.

291. Zie paragraaf 4.5.3.

292. HvJ 18 april 1991, nr. C-79/89 (Brown Boveri & Cie AG), ECLI:EU:C:1991:153, Jur. blz. I-01853, punt 21.

293. HR 31 januari 2012, nr. 10/00101 J, ECLI:NL:HR:2012:BQ9251, NJ 2012, 536 m.nt. Keijzer.

te betalen. Het resultaat van een dergelijke transactie is dat in de digitale omgeving een ander de “eigenaar” van de “goederen” wordt. Dit blijft mijns inziens echter allemaal virtueel. De “goederen” bestaan slechts in een digitale omgeving. Goederen in de zin van het btw-systeem zijn het mijns inziens niet. Overdracht van een virtueel amulet in een digitale omgeving kan mijns inziens btw-technisch hooguit als dienstverlening worden geduid. Er valt een vergelijking te trekken tussen een dergelijk virtueel goed en bijvoorbeeld de aankoop van een aantal hotels tijdens het spelen een spelletje Monopoly. Hoewel ik zelf nog nooit heb meegemaakt dat bij een spelletje Monopoly een van de deelnemers een hotel zo graag wilde hebben dat er (ook) met echt geld werd betaald, vormen aankopen van hotels tijdens een spelletje Monopoly geen overdracht van goederen. De eigenaar van het spel blijft hetzelfde, alleen in het spel wordt gedurende het spelletje gedaan alsof de ene speler bijvoorbeeld een bepaald hotel heeft en de andere speler niet. Het is overigens lastig voor te stellen hoe virtuele goederen de buitengrens van de Gemeenschap zouden kunnen passeren.

#### 4.5.5 3D-printers

Een techniek waarmee het mogelijk is om driedimensionale voorwerpen te printen is de zogenoemde 3D-printing. Bij 3D-printing kunnen er door een printer diverse lagen op elkaar worden geprint, waardoor er een driedimensionaal voorwerp ontstaat.<sup>294</sup> Het is mogelijk voorwerpen te printen in diverse materialen als plastic, glas of metaal.<sup>295</sup> De printer print op basis van een elektronisch bestand. Een dergelijk bestand wordt niet ingevoerd,<sup>296</sup> anders dan eventueel op gegevensdragers. Het bestand als zodanig is geen goed voor de btw en de douanerechten. De geprinte voorwerpen zijn vanzelfsprekend wel goederen voor de toepassing van het btw-systeem en voor de douanerechten.

#### 4.5.6 Waardepapieren

Wat betreft het binnenbrengen in de Gemeenschap van documenten die de macht om over goederen te beschikken vertegenwoordigen, zoals cognosseminten, geeft Van Hilten<sup>297</sup> een heldere uiteenzetting waar ik mij geheel in kan vinden. Van Hilten schrijft:<sup>298</sup>

“Overigens brengt de gelijkstelling van de overdracht van zakenrechtelijke papieren met een levering van de daarin belichaamde goederen niet met zich dat de papieren kunnen worden gelijkgesteld met de onderliggende goederen. Indien dat het geval zou zijn, zou ter zake van de invoer van een ceel of cognossement omzetbelasting verschuldigd zijn als ware sprake van invoer van een goed. Dit laatste kan niet in overeenstemming worden gebracht met het begrip ‘invoer’, hetwelk een feitelijk binnenbrengen van een goed veronderstelt en waarbij in verband met invoerformaliteiten de goederen moeten kunnen worden gecontroleerd.

294. Vergelijk De Wit 2013.

295. Vergelijk De Wit 2013.

296. Zie paragraaf 4.5.3.

297. Van Hilten 1992, blz. 130-131.

298. Het citaat is opgenomen zonder voetnoten en cursiveringen van de auteur.

Niet alleen bij invoer, maar ook bij de bepaling van de plaats van de prestatie rijzen vragen omtrent de status van het document. Zoals hierboven is betoogd, belichaamt het document de macht om over een goed te beschikken. Die macht is een onlichamelijke zaak en kan derhalve niet worden beschouwd als een goed in de zin van de omzetbelasting. Dat betekent dat de overdracht van het document een dienst is, terwijl de daardoor bewerkstelligde overdracht van (de macht over) het goed een levering is. (...)

Gelet op het feit dat het document zijn waarde geheel ontleent aan het goed, waarover het de macht belichaamt (de afnemer betaalt niet zozeer voor het papier, maar voor de goederen), meen ik dat in casu de dienst, bestaande in de overdracht van het document zodanig ondergeschikt moet worden geacht aan de overdracht van het goed, dat de overdracht van het document niet afzonderlijk in aanmerking dient te worden genomen.”

De overdracht van een document kan dus mede een levering van een goed bewerkstelligen. Dit staat los van het belastbare feit invoer van goederen, daarvoor moet het betreffende goed fysiek de buitengrens van de Gemeenschap passeren en worden binnengebracht.<sup>299</sup>

Van Hilten stelt dat een vrijstelling voor de overdracht van documenten waarin de macht over een goed is belichaamd, de mogelijkheid zou scheppen om de levering van roerende zaken naar believen vrij te stellen door een document op te stellen en dat over te dragen. Art. 135, eerste lid, aanhef en onderdeel f, van de Btw-richtlijn kent een vrijstelling voor handelingen betreffende waardepapieren. Van deze vrijstelling worden documenten die goederen vertegenwoordigen uitgesloten.

Lidstaten mogen overigens als lichamelijke zaak beschouwen bepaalde rechten die te maken hebben met onroerende zaken, de zakelijke rechten die de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen een onroerend goed te gebruiken en de deelbewijzen en aandelen<sup>300</sup> waarvan het bezit rechtekens of in feite recht geven op de eigendom of het genot van een onroerend goed of een deel daarvan.<sup>301</sup> Hoewel een aandeel dus een lichamelijke zaak kan zijn, moet een aandeel dat wordt aangemerkt als roerende zaak hetzelfde worden behandeld als andere waardepapieren. Door het binnenbrengen in de Gemeenschap van een bewijs dat recht geeft op de eigendom van een onroerend goed wordt niet het onroerend goed ingevoerd.

#### 4.5.7 Geld

Voor het handelsverkeer is van belang of er een belastbaar feit invoer van goederen optreedt en of er een douaneschuld ontstaat bij het niet als verzamelobject binnenbrengen in de Europese Unie van contant geld.<sup>302</sup>

299. Vergelijk Van Norden 2007, blz. 262.

300. Nieuwe aandelen zijn waardepapieren die een onlichamelijke zaak vertegenwoordigen en kunnen naar het oordeel van het HvJ niet worden geleverd. HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik AG), ECLI:EU:C:2005:320, BNB 2005/313 m.nt. Van Hilten, punt 22.

301. Art. 15, tweede lid, van de Btw-richtlijn.

302. Bij het giraal overmaken van geld is er geen sprake van een goed dat kan worden ingevoerd of uitgevoerd. Vergelijk het arrest HR 24 december 2010, nr. 09/02448, ECLI:NL:HR:2010:BN6309, BNB 2011/75 m.nt. Van Zadelhoff.

Volgens Van Hilten zijn munten en bankbiljetten qua karakter geen goederen.<sup>303</sup> Bij de overdracht van geld is er volgens Van Hilten sprake van de overdracht van materiaal en de overdracht van waarde. Het eerste vormt een levering van een goed, het tweede een dienst. Deze beide overdrachten kunnen volgens Van Hilten niet los van elkaar worden gezien. Van Hilten meent dat een dergelijke overdracht geen levering is, maar als een dienst moet worden aangemerkt. Bij het binnenbrengen in de Gemeenschap van chartaal geld kan volgens Van Hilten niet worden ontkend dat een lichamelijke zaak de grens passeert, te weten het materiaal. Naar het oordeel van de Tariefcommissie<sup>304</sup> moet de invoer van chartaal geld ook als zodanig worden behandeld. In haar conclusie van 20 juli 2010, nr. 09/02448, overweegt advocaat-generaal Van Hilten<sup>305</sup> dat uit het arrest van het HvJ in de zaak Max Witzemann<sup>306</sup> niet kan worden afgeleid dat chartaal geld een goed is. Van Hilten stelt dat papieren die een recht belichamen, hoewel naar hun uiterlijk zeker lichamelijke zaken, niet zonder meer als “goed” worden beschouwd.<sup>307</sup> Uitgaande van de veronderstelling dat wel het belastbare feit invoer van goederen optreedt, bestaat de maatstaf van heffing bij chartaal geld volgens Van Hilten slechts uit de materiaalwaarde.<sup>308</sup> Dit geldt volgens Van Hilten niet voor munten of bankbiljetten die geen wettig betaalmiddel meer zijn. Overigens is de invoer van chartaal geld vrijgesteld.<sup>309</sup>

Het HvJ overwoog in het arrest in de zaak First National Bank of Chicago:<sup>310</sup> “In dit verband moet in de eerste plaats worden vastgesteld, dat de valuta's die in het kader van een deviezentransactie tegen andere valuta's worden geruild, geldeenheden zijn met de hoedanigheid van wettig betaalmiddel en dus niet als “lichamelijke zaken” kunnen worden aangemerkt in de zin van art. 5 van de Zesde richtlijn.” Naar het oordeel van het HvJ zijn geldeenheden met de hoedanigheid van wettig betaalmiddel dus geen lichamelijke zaken. Helaas ontbeert het betreffende rechtsoordeel op dit punt nadere motivering. Het oordeel lijkt consequent ten opzichte van de overweging van het HvJ dat de uitgifte van nieuwe aandelen niet als een levering kan worden aangemerkt.<sup>311</sup>

303. Van Hilten 1992, blz. 74-75 en conclusie advocaat-generaal Van Hilten 20 juli 2010, nr. 09/02448, ECLI:NL:PHR:2010:BN6309, gepubliceerd onder HR 24 december 2010, BNB 2011/75 m.nt. Van Zadelhoff.

304. Tariefcommissie 27 januari 1969, nr. 10 757 T, ECLI:NL:DETARCO:1969:AX5585, BNB 1970/39 m.nt. Ooijen.

305. Conclusie advocaat-generaal Van Hilten 20 juli 2010, nr. 09/02448, ECLI:NL:PHR:2010:BN6309, gepubliceerd onder HR 24 december 2010, BNB 2011/75 m.nt. Van Zadelhoff.

306. HvJ 6 december 1990, nr. C-343/89 (Max Witzemann), ECLI:EU:C:1990:445, BNB 1991/190 m.nt. Ploeger.

307. Van Hilten 1992, blz. 74.

308. Van Hilten 1992, blz. 75-76.

309. Vergelijk Hof Amsterdam 18 januari 2004, nr. 02/4936, ECLI:NL:GHAMS:2005:AS4535, V-N 2005/37.23.

310. HvJ 14 juli 1998, nr. C-172/96 (First National Bank of Chicago), ECLI:EU:C:1998:354, V-N 1998/57.18.

311. HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik AG), ECLI:EU:C:2005:320, BNB 2005/313 m.nt. Van Hilten, punt 22.

#### 4.5.8 Octrooirechten

Rechten zoals octrooirechten<sup>312</sup> en auteursrechten zijn geen goederen, maar onlichamelijke zaken. De overdracht van een onlichamelijke zaak is een dienst.<sup>313</sup> Octrooirechten en auteursrechten zijn niet in te voeren of uit te voeren. Het niet-verplaatsbare karakter brengt met zich dat er geen sprake is van een goed dat voor de btw en de douanerechten kan worden binnengebracht. Een houder van octrooirechten kan de Europese Unie binnenkomen of de Europese Unie verlaten, maar de rechten als zodanig worden daarmee niet in- of uitgevoerd.

#### 4.5.9 Verboden goederen

##### 4.5.9.1 *Inleiding*

Het voorgaande laat de vraag nog onbeantwoord of alle voorwerpen die verplaatsbaar zijn onder alle omstandigheden als goederen moeten worden aangemerkt. Het maakt bij het belastbare feit invoer van goederen in beginsel niet uit wat voor goed het is. Btw wordt als algemene verbruiksbelasting in beginsel geheven bij de invoer van ieder goed. Bij de omschrijving van het belastbare feit van de invoer van goederen wordt in beginsel geabstraheerd van het ethische gehalte van het invoeren van de goederen en van de juridische status van de desbetreffende goederen.<sup>314</sup> Er zijn echter goederen waarbij vanuit ethisch oogpunt vragen kunnen worden gesteld met betrekking tot het in de Europese Unie binnenbrengen van dergelijke goederen. Hoe moet immers worden omgegaan met het binnenbrengen in de Europese Unie van verdovende middelen, vuurwapens, pornografie, vals geld, onderdelen van bedreigde diersoorten, tropisch hardhout, strategische goederen en beschermde cultuurgoederen?<sup>315</sup> Er heeft zich jurisprudentie van het HvJ ontwikkeld rondom verdovende middelen en vals geld. Uit deze jurisprudentie blijkt dat bij het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie van goederen die in alle lidstaten, al dan niet op grond van verdragsverplichtingen, verboden zijn, zich niet het belastbare feit invoer van goederen voordoet en geen douaneschuld ontstaat. Bij het binnenbrengen in de Europese Unie van andere goederen, waarvan de invoer dus niet in alle lidstaten verboden is, wordt niet door de aard van het goed verhinderd dat het belastbare feit invoer van goederen wel optreedt of dat een douaneschuld ontstaat. Ik zal in de volgende paragrafen ingaan op het niet optreden van het belastbare feit invoer van goederen en het niet ontstaan van een douaneschuld bij het binnenbrengen in de Europese Unie van verdovende middelen en vals geld.

In paragraaf 4.5.9.2 ga ik in op het niet ontstaan van een douaneschuld bij het binnenbrengen van verdovende middelen in het douanegebied. In paragraaf 4.5.9.3 ga ik in op het niet optreden van het belastbare feit invoer van goederen bij het binnenbrengen van verdovende middelen in de Gemeenschap.

312. HvJ 14 juli 1977, nr. 1/77 (Robert Bosch GmbH), ECLI:EU:C:1977:130, Jur. blz. 01473. In dit arrest overweegt het HvJ dat het gemeenschappelijk douanetarief naar zijn aard slechts betrekking heeft op de invoer van goederen, dat wil zeggen stoffelijke voorwerpen.

313. Art. 25, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn.

314. Vergelijk Wattel 1992, blz. 198.

315. Vergelijk Wattel 1992, blz. 238.



In paragraaf 4.5.9.4 ga ik in op het niet optreden van het belastbare feit invoer van goederen en het niet ontstaan van een douaneschuld bij het binnenbrengen in de Europese Unie van vals geld. In paragraaf 4.5.9.5 ga ik nader in op de argumenten met betrekking tot het al dan niet optreden van het belastbare feit invoer van goederen of het al dan niet ontstaan van een douaneschuld bij het binnenbrengen van verdovende middelen of vals geld in de Europese Unie.

#### 4.5.9.2 *Douaneschuld bij verdovende middelen*

De jurisprudentie van het HvJ betreffende het niet ontstaan van een douaneschuld bij het binnenbrengen in het douanegebied van verdovende middelen begon met het arrest in de zaak Jozsef Horvath.<sup>316</sup> Het HvJ benadrukte in dit arrest dat het bij de invoer van verdovende middelen gaat om een schadelijk product bestemd voor ongeoorloofd gebruik, waarvan de invoer en de verhandeling in alle lidstaten is verboden afgezien van een streng gecontroleerde en beperkte handel met het oog op voor farmaceutische en medische doeleinden geoorloofd gebruik. Naar het oordeel van het HvJ kan de nomenclatuur<sup>317</sup> enkel oog hebben op invoer van goederen voor geoorloofd gebruik, niet voor gebruik van zodanige aard dat zij in geen enkele lidstaat in het verkeer mogen worden gebracht, maar onmiddellijk na hun ontdekking door de autoriteiten in beslag moeten worden genomen en aan het verkeer moeten worden onttrokken. Het HvJ overweegt dat alle bepalingen van de toentertijd geldende Verordening nr. 803/68 inzake de douanewaarde van goederen<sup>318</sup> uitgaan van de vooronderstelling dat de ingevoerde producten in de handel mogen worden gebracht en in de economische kringloop kunnen worden opgenomen. Omdat gelet op art. 18 van het EEG-verdrag<sup>319</sup> de vaststelling van het gemeenschappelijk douanetarief dient bij dragen tot de ontwikkeling van de internationale handel en de vermindering van handelsbelemmeringen, kan het gemeenschappelijk douanetarief naar het oordeel van het HvJ geen betrekking hebben op de invoer van verdovende middelen die voor ongeoorloofd gebruik zijn bestemd en terstond na hun ontdekking uit het verkeer worden genomen. Deze uitleg vindt naar het oordeel van het HvJ bevestiging in de door de douaneautoriteiten gevolgde praktijk. Dezelfde gedachte ligt naar het oordeel van het HvJ ten grondslag aan de artikelen 10 en 11 van Verordening nr. 1430/79,<sup>320</sup> waarin werd bepaald dat tot terugbetaling of kwijtschelding van invoerrechten wordt overgegaan voor zover de goederen waarop die rechten zijn toegepast onder toezicht van de bevoegde autoriteiten zijn vernietigd. Een lidstaat is naar het oordeel van HvJ niet bevoegd douanerechten toe te passen op verdovende middelen die na ontdekking worden vernietigd. Vergeleken met het arrest in de zaak Jozsef Horvath volgt uit de latere arresten van het HvJ in de zaak Wilfried Wolf<sup>321</sup> en

316. HvJ 5 februari 1981, nr. 50/80 (Jozsef Horvath), ECLI:EU:C:1981:34, Jur. blz. 00385.

317. Hiermee wordt bedoeld op de beschrijving van de verschillende goederen in het kader van het gemeenschappelijke douanetarief.

318. Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad van 27 juni 1968 inzake de douanewaarde van de goederen, PbEG, 1968, L 148/6.

319. Thans art. 206 van het VWEU.

320. Verordening (EEG) nr. 1430/79 van de Raad van 2 juli 1979 betreffende terugbetaling of kwijtschelding van in- of uitvoerrechten, PbEG, 1979, L 175/1.

321. HvJ 26 oktober 1982, nr. 221/81 (Wilfried Wolf), ECLI:EU:C:1982:363, NJ 1984, 678.

in de zaak Senta Einberger (I)<sup>322</sup> dat er ook geen douaneschuld ontstaat als verdovende middelen na invoer niet worden vernietigd. Het HvJ geeft in zijn arresten in de zaken Wilfried Wolf en Senta Einberger (I) een vergelijkbare motivering als in het arrest in de zaak Jozsef Horvath, met dien verstande dat de argumenten van de bevestiging in de praktijk van de nationale douaneautoriteiten en van de regeling betreffende terugbetaling en kwijtschelding van invoerrechten in die arresten niet worden gebruikt. Dit zou te maken kunnen hebben met het gegeven dat het in de zaak Jozsef Horvath ging om goederen die na ontdekking werden vernietigd.<sup>323</sup>

Er kan bij de invoer in het douanegebied van verdovende middelen die niet in de handel kunnen worden gebracht en niet in het economische verkeer kunnen worden opgenomen, dus geen douaneschuld ontstaan.

In art. 212 van het CDW<sup>324</sup> wordt bepaald dat geen douaneschuld ontstaat bij het op onregelmatige wijze binnenbrengen van verdovende middelen en psychotrope stoffen die geen deel uitmaken van het door de bevoegde autoriteiten streng gecontroleerde economische circuit ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden.

#### 4.5.9.3 *Belastbaar feit invoer bij verdovende middelen*

De vraag of het belastbare feit invoer van goederen kan optreden bij het binnenbrengen in de Gemeenschap van verdovende middelen is in verschillende arresten van het HvJ aan de orde gekomen. Uit het arrest van het HvJ in de zaak Santa Einberger (II)<sup>325</sup> volgt, dat uit de context en de doelstellingen van de Zesde richtlijn blijkt, dat deze er aan in de weg staat dat bij de illegale invoer van verdovende middelen in de Gemeenschap het belastbare feit invoer van goederen optreedt. Het HvJ overweegt:

“Gelet op ’s Hof’s rechtspraak, volgens welke in een dergelijk geval geen douanerechten kunnen worden geheven, ligt deze conclusie voor de hand, daar de rechtssituatie, in casu het belastbare feit, in beide gevallen in wezen identiek is.”

Het HvJ overweegt dus dat het belastbare feit van de douanerechten in wezen identiek is aan het belastbare feit invoer van goederen. Het HvJ overweegt dat douanerechten en het belastbare feit invoer van goederen enkele kenmerken gemeen hebben. Beiden worden verschuldigd doordat goederen worden ingevoerd en vervolgens in het economische verkeer van de lidstaten worden gebracht en zij vormen beiden een element van de verkoopprijs. Deze parallel wordt naar het oordeel van het HvJ bevestigd door het feit dat de lidstaten op grond van art. 10, derde lid, van de Zesde richtlijn,<sup>326</sup> het belastbare feit invoer van goederen en het verschuldigd worden van btw bij invoer van goederen mogen verbinden met het belastbare feit en het verschuldigd worden van douanerechten. Het HvJ

322. HvJ 26 oktober 1982, nr. 240/81 (Senta Einberger (I)), ECLI:EU:C:1982:364, Jur. blz. 03699.

323. Vergelijk Wattel 1992, blz. 240-242.

324. Vergelijk art. 83, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het DWU.

325. HvJ 28 februari 1984, nr. 294/82 (Senta Einberger (II)), ECLI:EU:C:1984:81, BNB 1987/6 m.nt. Ploeger.

326. Rechtsvoorganger van de artikelen 70 en 71 van de Btw-richtlijn.

overweegt dat illegale import van verdovende middelen in de Gemeenschap die slechts tot strafmaatregelen aanleiding kunnen geven, volledig buiten de bepalingen van de Zesde richtlijn betreffende de vaststelling van de belastinggrondslag vallen en bijgevolg geen aanleiding kunnen geven tot het ontstaan van een btw-schuld. In het arrest in de zaak W.J.R. Mol<sup>327</sup> volgde een vergelijkbaar oordeel van het HvJ met betrekking tot binnenlandse leveringen. In het arrest in de zaak Vereniging Happy Family Rustenburgstraat<sup>328</sup> oordeelde het HvJ naar aanleiding van het Nederlandse gedoogbeleid. Het HvJ overwoog dat ook al worden henneproducten als “soft drugs” beschouwd, zij onder een volstrekt invoer- en verhandelingsverbod vallen. Daarenboven behoort volgens het Enkelvoudig Verdrag inzake verdovende middelen waarbij alle lidstaten partij zijn, dit soort verdovende middelen tot de stoffen die enkel mogen worden ingevoerd en verhandeld ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden. Er zal gelet op dit arrest ook in gedoogsituaties geen btw kunnen worden geheven bij de invoer van zogenoemde soft drugs.<sup>329</sup>

#### 4.5.9.4 Vals geld

Een ander goed naast verdovende middelen waarvan de vrije invoer en uitvoer in de Europese Unie in ieder geval niet wordt gestimuleerd is vals geld. Uit het arrest van het HvJ in de zaak Max Witzemann<sup>330</sup> volgt dat het belastbare feit invoer van goederen zich niet voordoet bij het binnenbrengen in de Europese Unie van vals geld. Het HvJ geeft aan in de arresten in de zaak Wilfried Wolf en in de zaak Senta Einberger (I) te hebben overwogen dat de invoer van verdovende middelen buiten het streng gecontroleerde economisch circuit in alle lidstaten is verboden, in overeenstemming met internationale verplichtingen. Voorts overweegt het HvJ in die zaken te hebben overwogen dat importen van verdovende middelen, die slechts tot strafmaatregelen aanleiding kunnen geven, geheel vreemd zijn aan de doelstellingen van de Gemeenschap en de gedragslijnen voor het beheer van de douane-unie. Deze zienswijze geldt naar het oordeel van het HvJ eveneens voor vals geld. Ook voor vals geld is een internationale overeenkomst gesloten die de verdragsluitende partijen verplicht het invoeren van valse munt te bestraffen.<sup>331</sup> De invoer van vals geld is in alle lidstaten verboden. Er ontstaat naar het oordeel van het HvJ geen douaneschuld bij de invoer van vals geld. Het HvJ trekt deze lijn in overeenstemming met het arrest in de zaak Senta Einberger (II) door naar het belastbare feit invoer van goederen gelet op het parallelisme van de heffing van btw bij invoer van goederen en van douanerechten.

In art. 212 van het CDW wordt bepaald dat geen douaneschuld ontstaat bij het op onregelmatige wijze binnenbrengen in het douanegebied van vals geld.<sup>332</sup>

327. HvJ 5 juli 1988, nr. 269/86 (W.J.R. Mol), ECLI:EU:C:1988:359, BNB 1988/303 m.nt. Ploeger.

328. HvJ 5 juli 1988, nr. 289/86 (Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat), ECLI:EU:C:1988:360, NJ 1989, 545.

329. Vergelijk Wattel 1992, blz. 247.

330. HvJ 6 december 1990, nr. C-343/89 (Max Witzemann), ECLI:EU:C:1990:445, BNB 1991/190 m.nt. Ploeger.

331. Het Verdrag ter bestrijding van de valse-munterij. Luxemburg was geen partij bij dit verdrag.

332. Vergelijk art. 83, tweede lid, aanhef en onderdeel a, van het DWU.

#### 4.5.9.5 *Verboden handelingen*

Wattel stelt dat het HvJ er tot op zekere hoogte van lijkt uit te gaan dat wat niet mag, ook niet gebeurt, althans genegeerd moet worden voor de toepassing van het gemeenschapsrecht (thans recht van de Europese Unie).<sup>333</sup> Wattel wijst er op dat drugs en vals geld wel in de economische kringloop worden opgenomen.<sup>334</sup> Het valt Wattel op dat nationale illegaliteit kennelijk geen beletsel is voor de heffing van belasting, de gehele Europese Gemeenschap (thans Europese Unie) overspannende illegaliteit is dat wel.<sup>335</sup>

Wattel<sup>336</sup> wijst er terecht op dat het heffen van (geharmoniseerde) belasting op drugs en vals geld de gemeenschapsdoelstellingen niet in gevaar brengt.

Wattel<sup>337</sup> wijst er op dat in de arresten in de zaak W.J.R. Mol en in de zaak Max Witzemann het HvJ heeft geoordeeld dat de invoer en de levering van in de gehele Europese Gemeenschap (thans Europese Unie) verboden goederen buiten de in art. 2 van de Zesde richtlijn gedefinieerde werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen. Dit leidt Wattel, gelet op de jurisprudentie van het HvJ mijns inziens terecht, tot de conclusie, dat kennelijk geen sprake is van een “goed”, waardoor niet wordt voldaan aan de omschrijving van het belastbare feit. Zoals volgt uit de voormelde jurisprudentie, die overigens steun vindt in door Wattel aangehaalde jurisprudentie van het HvJ op niet fiscaal terrein,<sup>338</sup> moet het bij goederen gaan om zaken die niet overal in de Europese Unie zijn verboden.

Wattel<sup>339</sup> geeft een opsomming van argumenten die voor de toepasselijkheid van het fiscale EG-recht (thans recht van de Europese Unie) op al dan niet volstrekt verboden handelingen pleiten. Wattel geeft samengevat de volgende argumenten:

1. Het in de heffing van belasting betrekken van volstrekt verboden handelingen levert meer belastingopbrengst op;
2. Het argument van gelijkheid en neutraliteit. De btw is bedoeld om zo concurrentieneutraal mogelijk te werken en dient daarom ook te worden geheven van illegale leveringen en diensten. Door geen belasting te heffen wordt de consumptie in het illegale circuit bevoordeeld waartoe geen reden is. Het niet heffen van belasting bij illegale import en handel leidt, uitgaande van een gegeven financieringsbehoefte van de overheid, tot lastenverzwaring in het legale circuit;

333. Wattel 1992, blz. 238.

334. Wattel 1992, blz. 250-251.

335. Vergelijk Wattel 1992, blz. 251.

336. Wattel 1992, blz. 253.

337. Wattel 1992, blz. 254.

338. HvJ 10 december 1968, nr. 7/68 (Commissie/Italië), ECLI:EU:C:1968:51, Jur. blz. 00590; HvJ 23 november 1978, nr. 7/78 (Ernest George Thompson e.a. (Krugerrands)), ECLI:EU:C:1978:209, NJ 1979, 440, HvJ 20 februari 1979, nr. 120/78 (Rewe-Zentral AG (Cassis de Dijon)), ECLI:EU:C:1979:42, Jur. blz. 00649; HvJ 19 september 1984, nr. 94/83 (Albert Heijn BV), ECLI:EU:C:1984:285, Jur. blz. 03263; HvJ 25 juli 1991, nr. C-76/90 (Manfred Säger), ECLI:EU:C:1991:331, NJ 1994, 224 en HvJ 4 oktober 1991, nr. C-159/90 (The Society for the Protection of Unborn Children Ireland Ltd), ECLI:EU:C:1991:378, Jur. blz. I-04685. Wattel 1992, blz. 254-257.

339. Wattel 1992, blz. 256-260.

3. Het gemeenschappelijk douanetarief en de Zesde richtlijn (de rechtsvoorganger van de Btw-richtlijn) maken geen onderscheid tussen legale en verboden importen;
4. Het belasten van de fiscus met het moeten nagaan van de legaliteit of illegaliteit van de feiten tast de rechtszekerheid aan en staat haaks op het streven naar uitvoeringseenvoud;
5. Naast het strafrecht kan ook het fiscale recht en het fiscale strafrecht een belangrijke bijdrage leveren aan ontmoediging van de onderwereld;
6. Wanneer men al meent dat illegale importen geen douaneschuld doen ontstaan, dan vormt dat nog geen reden om ook geen verschuldigdheid van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen te doen ontstaan nu douanerechten een ander doel dienen dan btw die wordt geheven ter zake van het belastbare feit invoer van goederen;
7. Bij de illegale levering van verboden goederen wordt een meerwaarde gerealiseerd die de btw beoogt te treffen;
8. Door het gedogen van handel in verboden goederen is sprake van een handel die zich nauwelijks onderscheidt van wettelijk gereguleerde handel zoals die in tabak, drank en wapens.

Wattel pleit ervoor dat het HvJ om gaat en het Gemeenschapsrecht (thans recht van de Europese Unie) aldus uitlegt dat de heffing van btw en douanerechten strikt neutraal en amoreel kan verlopen en dat alleen dan niet geheven kan worden als de goederen feitelijk niet in enig (wit of zwart) economisch circuit binnen de Europese Gemeenschap (thans Europese Unie) (kunnen) worden opgenomen, bijvoorbeeld als gevolg van inbeslagneming en vernietiging.<sup>340</sup>

Het antwoord op de vraag of de invoer van absoluut verboden goederen anders moet worden behandeld dan de invoer van andere goederen waarbij bij deze goederen geen belastbaar feit invoer van goederen kan optreden en geen douaneschuld kan ontstaan, hangt nauw samen met het antwoord op de vraag waarom er eigenlijk douanerechten en btw bij het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie worden verschuldigd.

Ervan uitgaande dat het belastbare feit invoer van goederen dient om te voorkomen dat goederen in het vrije verkeer komen zonder een bijpassende btw-druk die op interne goederen drukt, kan ik mij vinden in de lijn zoals die volgt uit de jurisprudentie van het HvJ dat er geen belastbaar feit invoer van goederen optreedt bij het binnenbrengen in de Gemeenschap van absoluut verboden goederen. Er is immers in de Gemeenschap geen vrij verkeer van verdovende middelen (afgezien van het strikt medicinale en wetenschappelijke circuit). Waar geen vrij verkeer van goederen kan bestaan, hoeft de btw-druk ook niet op een vergelijkbaar niveau te worden gebracht. Het belastbare feit invoer van goederen dient als aanvullende heffing in het btw-systeem omdat er in het binnenlands verkeer ter zake van leveringen en diensten btw op goederen

340. A.F.M.Q. Beukers-van Dooren ziet onvoldoende reden voor het handhaven van het onderscheid in belastingdruk tussen een tabakszaak (belast met accijns en btw) en een coffeeshop (voor wat betreft de verkoop van softdrugs niet belast met accijns en btw). Beukers-van Dooren 2010.

drukt. Bij absoluut verboden goederen drukt er, al dan niet terecht, geen btw op binnenlandse leveringen, zodat ook een steunheffing in de vorm van het belastbare feit invoer van goederen niet nodig is.

Douanerechten zijn er vooral uit protectionisme om goederen geproduceerd in het douanegebied te beschermen tegen concurrentie van goederen van buiten het douanegebied. Zij die absoluut verboden goederen in het douanegebied produceren hebben geen bescherming nodig tegen het binnenbrengen in het douanegebied van strikt verboden goederen. Dat het resultaat van dit alles is dat handelaren in verdovende middelen die worden opgespoord ter zake van het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap geen btw en douanerechten zijn verschuldigd en zich zodoende althans btw-technisch en voor de douanerechten in een voordelige positie lijken te bevinden, wordt als het goed is gecompenseerd door de strafmaatregelen waaraan handelaren in verdovende middelen bloot staan en door de bedrijfseconomische verliezen die handelaren in verdovende middelen leiden door in beslag genomen verdovende middelen verbeurd te verklaren.

Voor zover overigens een wijziging zou worden voorgestaan van de weg die het HvJ is ingeslagen, is onduidelijk of dat kan worden bereikt met wetgeving door middel van secundair gemeenschapsrecht of dat er daarvoor een verdragswijziging nodig is in het VWEU door middel van primair gemeenschapsrecht.<sup>341</sup>

Buiten de sfeer van verdovende middelen en vals geld zijn er geen andere goederen ten aanzien waarvan het HvJ in zijn rechtspraak heeft overwogen dat die goederen buiten de reikwijdte van de btw of de douanerechten vallen.<sup>342</sup> Kinderpornografie lijkt mij aan de criteria te voldoen die het HvJ hanteert voor een absoluut verboden goed.<sup>343</sup> Ook kinderpornografie kan immers slechts tot strafmaatregelen leiden. Volgens Wattel<sup>344</sup> zal het HvJ illegale handel in onderdelen van bedreigde uitheemse diersoorten belast achten, omdat deze op zichzelf niet schadelijk zijn.

341. Vergelijk Wattel 1992, blz. 264-265.

342. Vergelijk HvJ 28 mei 1998, nr. C-3/97 (John Charles Goodwin en Edward Thomas Unstead), ECLI:EU:C:1998:263, V-N 1998/57.17, met betrekking tot de levering van namaakparfum en HvJ 29 juni 2000, nr. C-455/98 (Tullihallitus), ECLI:EU:C:2000:352, NTFR 2000/984 m.nt. Sanders, over ethylalcohol.

343. Dit voorbeeld ontleen ik aan de conclusie van advocaat-generaal Fennelly van 11 maart 1999, nr. C-158/98 (Coffeeshop "Siberië" vof), ECLI:EU:C:1999:137, gepubliceerd onder HvJ 29 juni 1999, BNB 2000/178 m.nt. Van Hilten, punt 17. Overigens ziet deze procedure op het belastbare feit levering, niet op het belastbare feit invoer van goederen. Ik neem overigens aan dat een dergelijke vraag het HvJ niet snel zal bereiken. Bij de invoer van kinderpornografie zal dit vermoedelijk in beslag worden genomen en zal wellicht strafvervolgning worden ingesteld. Anders dan bij verdovende middelen waar het om goederen met een hoge financiële waarde per gewichtseenheid gaat en waarbij de Inspecteur dus gelet op de financiële belangen geneigd kan zijn een naheffingsaanslag op te leggen en de zaak uit te procederen, zal bij kinderprostitutie (waar de financiële belangen geringer lijken) vermoedelijk minder snel een aanslag betreffende het belastbare feit invoer van goederen worden opgelegd. Met betrekking tot het strafbaar zijn van het bezit van kinderporno in de Europese Unie valt te wijzen op art. 20 van het Verdrag van de Raad van Europa inzake de bescherming van kinderen tegen seksuele uitbuiting en seksueel misbruik.

344. Wattel 1992, blz. 263.

Uit de arresten in de zaak Santa Einberger (I) en in de zaak Wilfried Wolf leid ik overigens af, dat het belastbare feit invoer van goederen wel optreedt en dat er wel een douaneschuld ontstaat bij het binnenbrengen in de Gemeenschap, respectievelijk het douanegebied, van verdovende middelen voor medisch of wetenschappelijk gebruik.<sup>345</sup>

Het belastbare feit invoer van goederen treedt op en een douaneschuld ontstaat ook als goederen zijn gestolen of als er sprake is van namaakgoederen.<sup>346</sup>

## 4.6 GOEDEREN IN HET VRIJE VERKEER

### 4.6.1 Inleiding

Het belastbare feit invoer van goederen doet zich op grond van art. 30 van de Btw-richtlijn, afgezien van de goederen die zich in het vrije verkeer bevinden en afkomstig zijn uit een derdelandsgebied dat tot het douanegebied behoort, alleen voor bij het binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen die zich niet in het vrije verkeer bevinden in de zin van art. 24 van het EG-verdrag.<sup>347</sup> Art. 24 van het EG-Verdrag is de rechtsvoorganger van art. 29 van het VWEU.

345. Vergelijk Wattel 1992, blz. 261-262.

346. Tenzij het om gestolen absoluut verboden goederen gaat.

347. Art. 24 van het EG-Verdrag (oud) luidt: "Als zich bevindend in het vrije verkeer in een lidstaat worden beschouwd: de producten uit derde landen waarvoor in genoemde staat de invoerformaliteiten zijn verricht en de verschuldigde douanerechten en heffingen van gelijke werking zijn voldaan en waarvoor geen gehele of gedeeltelijke teruggave van die rechten en heffingen is verleend." Kennelijk is de Btw-richtlijn niet zodanig aangepast aan de inwerkingtreding van het VWEU dat niet langer naar het EG-Verdrag wordt verwezen. Overigens is een dergelijke aanpassing niet noodzakelijk. Op grond van art. 5 van het Verdrag van Lissabon wordt een verwijzing naar een artikel uit het EG-Verdrag opgevat als een verwijzing naar het overeenkomstige artikel uit het VEU of het VWEU. Het verdient mijns inziens de voorkeur dat dergelijke aanpassingen toch plaatsvinden.

Op grond van art. 29 van het VWEU worden als zich bevindend in het vrije verkeer in een lidstaat beschouwd de producten<sup>348</sup> uit derde landen,<sup>349</sup> waarvoor in de lidstaat van invoer van de goederen de invoerformaliteiten zijn verricht en de verschuldigde douanerechten en heffingen van gelijke werking zijn voldaan en waarvoor geen gehele of gedeeltelijke teruggave van die rechten en heffingen is verleend.

Bij goederen in het vrije verkeer die vanuit derde landen komen, gaat het, gelet op de tekst van het VWEU, dus kennelijk om goederen ten aanzien waarvan de invoerformaliteiten op een regelmatige manier zijn afgewikkeld, in die zin dat de invoerformaliteiten zijn verricht en de douanerechten zijn betaald. Ik neem aan dat het verrichten van de invoerformaliteiten ten minste inhoudt het doen van aangifte ten invoer.

Gehele of gedeeltelijke teruggave van onder andere douanerechten<sup>350</sup> brengt, gelet op de tekst van art. 29 van het VWEU, met zich dat goederen zich niet langer in het vrije verkeer bevinden.

Voormelde definitie van goederen in het vrije verkeer in het VWEU, waarbij in de Btw-richtlijn bij het definiëren van het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten, is sterk gericht op goederen die van buiten het douanegebied komen. Het lijkt mij in aanvulling op deze definitie voor de hand liggen dat ook goederen die niet van buiten het douanegebied komen, omdat ze “van oudsher” al in het douanegebied zijn, zich in de zin van het VWEU in het douanegebied in het vrije verkeer bevinden. De Europese Unie vormt een douane-unie. Op grond van art. 30 van het VWEU zijn in- en uitvoerrechten of heffingen van gelijke werking, of douanerechten van fiscale aard tussen lidstaten verboden. Dit artikel is op grond van art. 28 van het VWEU van toepassing op producten die van oorsprong zijn uit de lidstaten en op producten uit derde landen die zich

348. Ik neem aan dat met producten goederen worden bedoeld.

349. Hierbij wordt het begrip derde landen bedoeld, zoals dat begrip wordt gehanteerd in het VWEU. Dit begrip wordt niet in het VWEU gedefinieerd. Daarom ligt aansluiting van het begrip met andere communautaire regelgeving waar het begrip wel wordt ingevuld voor de hand. Hiervan uitgaande zou kunnen worden betoogd dat in het VWEU met derde landen wordt bedoeld op elke staat of elk grondgebied waarop het EG-Verdrag (thans: het VEU en het VWEU) niet van toepassing is. Dit stemt immers overeen met de betekenis van het begrip derde landen in de Btw-richtlijn. Anderzijds ligt echter een andere betekenis voor de hand. Het gaat in art. 29 van het VWEU om producten waarvoor de invoerformaliteiten zijn verricht. De invoerformaliteiten spelen slechts een rol in het douanegebied. In de derdelandsgebieden die geen deel uitmaken van het douanegebied (dus de gebieden waarop wel het EG-Verdrag (thans: het VEU en het VWEU) van toepassing is, maar die niet tot het douanegebied behoren), kunnen goederen niet worden ingevoerd. In dergelijke gebieden is het VWEU van toepassing, maar de douaneregelgeving van de Europese Unie niet.

Het kan zich voordoen dat goederen vanuit dergelijke gebieden worden binnengebracht in het douanegebied. Uitgaande van de betekenis van het begrip derde landen in het VWEU identiek aan het begrip derde landen in de Btw-richtlijn kunnen dergelijke goederen niet in de zin van het VWEU in het vrije verkeer worden gebracht, omdat de goederen niet vanuit derde landen komen. Omdat dit niet de bedoeling lijkt is het noodzakelijk voor de betekenis van het begrip derde landen in de zin van het VWEU uit te gaan van alle landen of gebiedsdelen die niet tot het douanegebied behoren. Dit zijn niet alleen de landen buiten de Europese Unie, maar ook de derdelandsgebieden die niet tot het douanegebied behoren.

350. Het gaat ook over goederen waarvoor geen gehele of gedeeltelijke teruggave van heffingen van gelijke werking is verleend. Heffingen van gelijke werking vallen buiten mijn onderzoek.



in de lidstaten in het vrije verkeer bevinden. De Europese Unie kent een gemeenschappelijk douanetarief.<sup>351</sup> Binnen de douane-unie kunnen goederen die van oorsprong zijn uit het douanegebied en niet buiten het douanegebied zijn geweest, zich vrij van de verschuldigdheid van douanerechten in het douanegebied bewegen. Deze goederen moeten daarom mijns inziens worden geacht zich in het vrije verkeer te bevinden.

In het VWEU, het CDW en in de Btw-richtlijn wordt de term in het vrije verkeer zijn veelvuldig gebruikt. Alleen in het VWEU wordt de term gedefinieerd. Ik ga in de paragrafen 15.7 en 15.14 nader in op het begrip goederen in het vrije verkeer zoals dat moet worden geïnterpreteerd bij toepassing van de Btw-richtlijn en bij toepassing van het CDW.

In paragraaf 4.6.2 behandel ik in hoeverre goederen die van buiten het douanegebied komen, afgezien van de goederen die worden binnengebracht onder de douaneregeling douanevervoer, reeds in het vrije verkeer kunnen zijn. Het gaat om het in het vrije verkeer zijn van de goederen reeds ten tijde van de grensoverschrijding van de goederen. Zodoende kan ik de behandeling van het verschil in betekenis op deze plaats nog achterwege laten.

#### 4.6.2 Goederen van buiten douanegebied

Voor het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen en voor het ontstaan van een douaneschuld is het van belang of goederen die van buiten het douanegebied komen zich, afgezien van de situatie van intern communautair douanevervoer,<sup>352</sup> al bij het regelmatig<sup>353</sup> binnenkomen van de goederen in het douanegebied in het vrije verkeer kunnen bevinden.<sup>354</sup> In art. 30 van de Btw-richtlijn gaat het over het binnenbrengen van een goed dat zich niet in het vrije verkeer bevindt in de zin van art. 24 van het EG-Verdrag. Het belastbare feit invoer van goederen werd in de Zesde richtlijn geregeld in art. 7. In de omschrijving van het belastbare feit invoer van goederen in art. 7, eerste lid, van de Zesde richtlijn werd het aspect van het niet in het vrije verkeer zijn van goederen zo behandeld, doordat het moest gaan om het binnenkomen van een

351. Vergelijk art. 31 van het VWEU.

352. Dat wil zeggen douanevervoer vervoer van communautaire goederen van één plaats in het douanegebied, naar een andere plaats in het douanegebied. Dit vervoer vindt veelal plaats via een derde land. Ik ga er in deze paragraaf van uit dat er geen sprake is van intern communautair douanevervoer. Bij intern communautair douanevervoer van communautaire goederen is immers duidelijk dat er sprake is van goederen die zich in het vrije verkeer bevinden.

353. In de betekenis van rechtmatig, niet in de definitie van frequent.

354. Het gaat er mij op deze plaats om of goederen die de buitengrens op een regelmatige wijze (voor wat betreft de douaneformaliteiten) passeren, reeds in het vrije verkeer kunnen zijn, bijvoorbeeld gelet op het gegeven dat de goederen vroeger reeds in vrije verkeer van het douanegebied waren. Ik doel in deze paragraaf niet op goederen in het vrije verkeer die zich bij het binnenbrengen in het douanegebied onder douanevervoer bevinden. Goederen in het vrije verkeer kunnen immers onder douanevervoer naar buiten het douanegebied worden vervoerd en eventueel weer terug het douanegebied in worden vervoerd. Dergelijke goederen zijn vanzelfsprekend al in het vrije verkeer bij het feitelijk binnenbrengen van die goederen in het douanegebied in het kader van het douanevervoer. Zie voor het antwoord op de vraag of bij smokkel van goederen de gesmokkelde goederen bij het binnenbrengen in het douanegebied in het vrije verkeer komen de paragrafen 15.7 en 15.14.

goed dat niet voldoet aan de voorwaarden van de artikelen 9 en 10 van het EG-verdrag.<sup>355</sup>

Goederen kunnen bij het binnenbrengen van de goederen in het douanegebied nog niet in het vrije verkeer zijn. Een goed dat van buiten het douanegebied komt, kan namelijk naar het oordeel van de Hoge Raad niet voldoen aan de artikelen 9 en 10 van het EG-Verdrag (tekst 1993).<sup>356</sup> Deze artikelen zijn de rechtsvoorgangers van de artikelen 23 en 24 EG-Verdrag, welke artikelen inmiddels in rechte zijn opgevolgd door de artikelen 28 en 29 van het VWEU.<sup>357</sup> Punt en Van Vliet<sup>358</sup> achten het niet vanzelfsprekend dat douanerechten worden verschuldigd wanneer goederen die van oorsprong zijn uit het douanegebied terugkeren in het douanegebied. Op grond van art. 23 van het EG-Verdrag (thans: art. 28 van het VWEU) is er een douane-unie met een verbod van invoerrechten en uitvoerrechten tussen de lidstaten. Dit verbod ziet wellicht niet alleen op rechtstreeks verkeer tussen de lidstaten maar ook op niet-rechtstreeks verkeer. In deze visie verliezen goederen als het ware nimmer hun communautaire status. De visie dat goederen bij niet-rechtstreeks verkeer de communautaire status verliezen, biedt volgens Punt en Van Vliet overzichtelijkheid. Alle goederen die worden ingevoerd leiden immers in beginsel tot de heffing van douanerechten. Tegen deze visie pleit volgens Punt en Van Vliet dat een heffing op “eigen producten” in strijd lijkt met het uitgangspunt van het douanerecht.

Voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen was onder de Zesde richtlijn vereist dat het ging om goederen die niet voldoen aan de voorwaarden van de artikelen 9 en 10 van het EG-Verdrag (tekst 1993).<sup>359</sup>

Van belang is dus of goederen van oorsprong uit de Gemeenschap al dan niet voldoen aan de voorwaarden van de artikelen 9 en 10 van het EG-Verdrag. Volgens Van Hilten lijkt het er op dat het eerste lid van art. 10 van het EG-verdrag (tekst 1993), waarin wordt aangegeven, wanneer goederen uit derde landen worden geacht

355. In art. 7, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Zesde richtlijn werd de term goederen in het vrije verkeer wel gebruikt, maar slechts ten aanzien van goederen die onder het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal vielen.

356. HR 7 mei 1997, nr. 32 167, ECLI:NL:HR:1997:AA2082, BNB 1997/266 m.nt. Van Hilten en (na prejudiciële vragen) HR 9 juni 1999, nr. 32 167, ECLI:NL:HR:1999:BI6236, BNB 1999/305 m.nt. Van Hilten. Het binnenbrengen van een schip uit het vrije verkeer van de Nederlandse Antillen werd door de Hoge Raad aangemerkt als een belaste invoer van een goed. De Hoge Raad heeft in zijn prejudiciële vragen geen vragen gesteld over het aspect dat het betreffende schip van oorsprong uit Nederland kwam.

357. De artikelen 9 en 10 van het EG-Verdrag zijn bij het Verdrag van Amsterdam houdende wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie, de Verdragen tot oprichting van de Europese Gemeenschappen en sommige bijbehorende akten omgenummerd naar de artikelen 23 en 24 van het EG-Verdrag. Bij het Verdrag van Lissabon is het EG-Verdrag opgegaan in het VEU en het VWEU. Vergelijk Van Vliet 1998, blz. 85.

358. Punt & Van Vliet 2000, blz. 215-217.

359. Vergelijk de noot van Van Hilten onder HR 7 mei 1997, nr. 32 167, ECLI:NL:HR:1997:AA2082, BNB 1997/266.

zich in het vrije verkeer te bevinden,<sup>360</sup> geen betrekking heeft op producten welke van oorsprong zijn uit de lidstaten. In art. 9, tweede lid, van het EG-Verdrag (tekst 1993), gaat het immers over “produkten welke van oorsprong zijn uit de Lid-Staten alsook op de produkten uit derde landen welke zich in de Lid-Staten in het vrije verkeer bevinden”. Goederen van oorsprong uit de Gemeenschap lijken dus te voldoen aan de voorwaarden van art. 9 van het EG-Verdrag. Gelet op de tekst van de artikelen 9 en 10 van het EG-Verdrag zijn er volgens Van Hilten twee categorieën vrije goederen: (1) goederen van oorsprong uit de Gemeenschap en (2) goederen (van oorsprong) uit derde landen die middels invoerformaliteiten en betaling van rechten “in het vrije verkeer zijn”. De eerste categorie zou dan alleen al door de oorsprong het predicaat “vrij”<sup>361</sup> hebben, ongeacht welke omzwervingen de producten uit die categorie hebben gemaakt.

Van Hilten tekent hier in haar noot onder het arrest van de Hoge Raad gepubliceerd in BNB 1999/305<sup>362</sup> bij aan, dat ook uitgaande van deze lezing niet is uitgesloten dat zich bij binnenkomst van een goed van oorsprong uit de Gemeenschap toch het belastbare feit invoer van goederen voordoet. Bij een grammaticale interpretatie van art. 7, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Zesde richtlijn valt een goed dat voldoet aan de voorwaarden van de artikelen 9 en 10 van het EG-verdrag (tekst 1993) en dat van buiten het grondgebied van de Gemeenschap wordt binnengebracht, namelijk bij binnenkomst in de Gemeenschap onder het invoerbegrip.<sup>363</sup> Overigens lijkt een dergelijke grammaticale uitleg bij de toepassing van art. 30 van de Btw-richtlijn niet meer

360. Art. 10, eerste lid, van het EG-Verdrag (tekst 1993) luidt: “Als zich bevindend in het vrije verkeer in een Lid-Staat worden beschouwd: de produkten uit derde landen waarvoor in genoemde Staat de invoerformaliteiten zijn verricht en de verschuldigde douanerechten en heffingen van gelijke werking zijn voldaan en waarvoor geen gehele of gedeeltelijke teruggave van die rechten en heffingen is verleend”.

361. Van Hilten laat kennelijk in het midden of deze goederen ook in het vrije verkeer zijn.

362. HR 9 juni 1999, nr. 32 167, ECLI:NL:HR:1999:BI6236, BNB 1999/305 m.nt. Van Hilten.

363. Op grond van art. 7, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Zesde richtlijn werd als invoer van een goed beschouwd het binnenkomen in de Gemeenschap van een goed dat niet voldoet aan de voorwaarden van de artikelen 9 en 10 van het EG-Verdrag, of dat als het onder het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal valt, zich niet in het vrije verkeer bevindt. In art. 7, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Zesde richtlijn werd bepaald dat als invoer werd beschouwd het binnenkomen in de Gemeenschap van een ander dan onder a bedoeld goed uit een derdelandsgebied. De tekst van art. 7, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Zesde richtlijn leidt er grammaticaal dus toe, dat niet alleen de onder a bedoelde goederen (die dus niet aan de voorwaarden van de artikelen 9 en 10 van het EG-Verdrag voldoen), maar ook alle andere goederen die vanuit een derde land de Gemeenschap worden binnengebracht grammaticaal gezien in beginsel onder het belastbare feit invoer van goederen vallen. Ik merk hierbij op dat op grond van art. 3, eerste lid, aanhef en derde gedachtestreep, van de Zesde richtlijn het begrip derdelandsgebied dezelfde betekenis had als het begrip derde land. Deze begrippen stonden voor elk gebied dat buiten de Gemeenschap viel. De gebieden die we onder de Btw-richtlijn als derde landen aanduiden vielen dus onder het regime van de Zesde richtlijn onder het begrip derdelandsgebieden.

mogelijk.<sup>364</sup> In art. 30, tweede volzin, van de Btw-richtlijn is namelijk opgenomen dat het bij goederen die al in het vrije verkeer zijn moet gaan om een goed uit een derdelandsgebied “dat deel uitmaakt van het douanegebied van de Gemeenschap”.

Advocaat-generaal Van Hilten wijst in haar conclusie van 14 september 2009, nr. 08/04252,<sup>365</sup> op een verschil tussen de tekst van de Zesde richtlijn en de tekst van de Btw-richtlijn. Op grond van art. 30 van de Btw-richtlijn (de rechtsopvolger van art. 7, eerste lid, van de Zesde richtlijn) wordt als invoer van goederen beschouwd het binnenbrengen van een goed dat zich niet in het vrije verkeer bevindt in de zin van art. 24 van het EG-Verdrag. In art. 24 van het EG-verdrag (de rechtsopvolger van art. 10 van het EG-Verdrag) werd bepaald dat als zich bevindend in het vrije verkeer worden beschouwd de producten uit derde landen waarvoor in die lidstaat de invoerformaliteiten zijn verricht en de verschuldigde douanerechten en heffingen van gelijke werking zijn voldaan en waarvoor geen gehele of gedeeltelijke teruggave van die rechten of heffingen is verleend. Art. 23 van het EG-verdrag (de rechtsopvolger van art. 9 van het EG-verdrag) wordt in de tekst van art. 30 van de Btw-richtlijn niet vermeld.<sup>366</sup> Hierdoor zou volgens advocaat-generaal Van Hilten voormelde uitleg onder de tekst van de Btw-richtlijn geen opgeld meer doen. De Hoge Raad heeft in het arrest dat volgde op deze conclusie van advocaat-generaal Van Hilten zijn oordeel van 7 mei 1997 bevestigd, dat een goed dat van buiten het douanegebied komt nog niet in het vrije verkeer kan zijn.<sup>367</sup> Gelet op dit arrest zijn goederen die zich in een derde land bevinden dus niet (meer) in het vrije verkeer.

Het ligt, lijkt mij, het meest in de rede dat goederen die het douanegebied verlaten (zonder rechtstreeks naar een ander deel van het douanegebied te worden vervoerd) niet langer in het vrije verkeer zijn. Ik wijs op het gegeven dat goederen in beginsel hun communautaire status verliezen bij het daadwerkelijk verlaten

364. Hierbij zij aangetekend dat in art. 30, tweede volzin, van de Btw-richtlijn in tegenstelling tot in art. 7, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Zesde richtlijn, wordt vermeld dat het moet gaan om een goed uit een derdelandsgebied dat deel uitmaakt van het douanegebied van de Gemeenschap. Zoals in de vorige voetnoot is toegelicht, heeft het begrip derdelandsgebied thans onder de Btw-richtlijn een andere betekenis dan onder de Zesde richtlijn. De hier bedoelde grammaticale uitleg van de Zesde richtlijn ten aanzien van goederen die van buiten het douanegebied komen, lijkt dus onder de Btw-richtlijn niet meer mogelijk.

365. Conclusie advocaat-generaal Van Hilten 14 september 2009, nr. 08/04252, ECLI:NL:PHR:2010:BK0353, gepubliceerd onder HR 4 juni 2010, BNB 2010/262 m.nt. Bijl.

366. Overigens is mij niet duidelijk waarom in de Zesde richtlijn mede werd verwezen naar art. 23 van het EG-Verdrag, in welk artikel immers wordt geregeld dat de Europese Gemeenschap een douane-unie omvat, als bij het verlaten van goederen van het douanegebied goederen toch niet meer aan de voorwaarden van art. 23 van het EG-Verdrag kunnen voldoen. Onder de Btw-richtlijn doet dit probleem zich gelet op het ontbreken van een verwijzing naar art. 23 van het EG-Verdrag niet meer voor.

Overigens wordt in art. 18 van de Wet helaas niet alleen verwezen naar de rechtsopvolger van art. 24 van het EG-Verdrag (art. 29 van het VWEU) maar ook naar de rechtsopvolger van art. 23 van het EG-Verdrag (art. 28 van het VWEU).

367. HR 4 juni 2010, nr. 08/04252, ECLI:NL:HR:2010:BK0353, BNB 2010/262 m.nt. Bijl, waarin wordt verwezen naar punt 3.3 van het arrest HR 7 mei 1997, nr. 32 167, ECLI:NL:HR:AA2082, BNB 1997/266 m.nt. Van Hilten, in welk punt de Hoge Raad zich heeft uitgelaten over het in het vrije verkeer zijn van goederen. De feiten die ten grondslag lagen aan het arrest van 4 juni 2010 hebben zich voorgedaan onder de werking van de Zesde richtlijn.

van het douanegebied (art. 4, aanhef en onderdeel 8, van het CDW) en op het bestaan van de vrijstelling in art. 185 van het CDW voor terugkerende goederen binnen een termijn van drie jaar en de vrijstelling voor de btw van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn.<sup>368</sup> De voormelde koers van de Hoge Raad lijkt mij een juiste, mede gelet op de huidige tekst van de Btw-richtlijn. Als goederen het douanegebied verlaten (zonder rechtstreeks naar een ander deel van het douanegebied te worden vervoerd) zijn ze niet meer in het vrije verkeer. Een groot voordeel van deze benadering is de controleerbaarheid, immers goederen die van buiten het douanegebied komen zijn niet in het vrije verkeer. Het lijkt mij dat deze controleerbaarheid noodzaakt tot een dergelijke benadering. Goederen zijn dus niet langer in het vrije verkeer als ze de Europese Unie verlaten. Als goederen die het douanegebied verlaten op het later moment weer worden binnengebracht in de Gemeenschap, respectievelijk het douanegebied zal in beginsel het belastbare feit invoer van goederen optreden, respectievelijk zal een douaneschuld ontstaan. Wellicht is er in verband met de wederinvoer een vrijstelling van toepassing.

#### 4.7 COMMUNAUTAIRE GOEDEREN

Nauw aan het begrip goederen die zich in het vrije verkeer bevinden verwant, is het in het douanerecht gehanteerde begrip communautaire goederen. In het CDW komen de term communautaire goederen en de term in het vrije verkeer brengen beide voor. Het begrip communautaire goederen duidt mijns inziens hetzelfde aan als het begrip goederen in het vrije verkeer in het douanerecht.<sup>369</sup> Het gaat bij communautaire goederen om goederen die zich in het douanegebied in het vrije verkeer bevinden. Het is opvallend dat in het douanerecht meerdere begrippen worden gebruikt als de begrippen beide hetzelfde betekenen. Toch is er mijns inziens geen verschil in betekenis tussen de beide begrippen te ontdekken.<sup>370</sup> Het begrip in het vrije verkeer brengen komt in de Btw-richtlijn ook voor, in tegenstelling tot het begrip communautaire goederen.

In paragraaf 4.6.1 heb ik behandeld dat er op grond van art. 29 van het VWEU sprake is van goederen in het vrije verkeer bij goederen waarvoor in de lidstaat van invoer van de goederen de invoerformaliteiten zijn verricht en de verschuldigde douanerechten en heffingen van gelijke werking zijn voldaan en waarvoor geen gehele of gedeeltelijke teruggave van die rechten en heffingen is verleend. Deze definitie is sterk gericht op goederen die van buiten het douanegebied komen. Het lijkt mij, zoals vermeld in paragraaf 4.6.1, in aanvulling op deze definitie voor de hand te liggen, dat ook goederen die niet van buiten het douanegebied komen zich in het douanegebied in het vrije verkeer bevinden.

368. De vrijstelling voor de wederinvoer van goederen in de toestand waarin zij zijn uitgevoerd, door degene die deze heeft ingevoerd, indien de goederen voor vrijstelling van invoerrechten in aanmerking komen.

369. Zie over goederen in het vrije verkeer in het douanerecht nader paragraaf 15.14.

370. In het DWU worden communautaire goederen aangeduid als Uniegoederen en niet-communautaire goederen als niet-Uniegoederen.

Bij goederen in het vrije verkeer in de betekenis die dit heeft in het douanerecht meen ik dat het kortweg gaat om goederen die reeds “van oudsher” in het vrije verkeer zijn in het douanegebied en om goederen die uit dergelijke goederen voortkomen en om ingevoerde goederen die in het vrije verkeer zijn gebracht. Dit komt op de relevante punten overeen, met hoe in art. 4, aanhef en onderdeel 7, van het CDW het begrip communautaire goederen wordt gedefinieerd.

Niet-communautaire goederen zijn andere dan communautaire goederen.<sup>371</sup> Gelet op de definitie van communautaire goederen moet het daarbij kennelijk gaan om goederen die zijn binnengebracht in het douanegebied en die nog niet in het vrije verkeer zijn gebracht, of om goederen die (nog) niet zijn binnengebracht in het douanegebied.

Uit art. 4, aanhef en onderdeel 7, van het CDW, vloeit voort dat niet-communautaire goederen alleen communautaire goederen kunnen worden door in het vrije verkeer te worden gebracht. In het vrije verkeer brengen van niet-communautaire goederen brengt met zich dat de goederen communautair worden. Niet in het vrije verkeer zijnde goederen moeten zijn binnengebracht in het douanegebied. Goederen die niet in het vrije verkeer zijn kunnen alleen in het vrije verkeer komen door de goederen in het vrije verkeer te brengen. Als er sprake is van communautaire goederen bij goederen die oorspronkelijk niet-communautair waren, betekent dat gelet op de definitie van communautaire goederen dat de goederen in het vrije verkeer zijn gebracht. De term goederen in het vrije verkeer in de betekenis die dat begrip in het douanerecht heeft en de term communautaire goederen lijken dus hetzelfde te betekenen.

Het in het vrije verkeer brengen in de zin van het VWEU omvat, dat de douanerechten moeten zijn betaald en dat de invoerformaliteiten zijn verricht, in het CDW wordt het begrip in het vrije verkeer zijn niet gedefinieerd.

Dat het begrip communautaire goederen hetzelfde betekent, als goederen die in het vrije verkeer zijn gebracht, in de betekenis die het begrip in het vrije verkeer brengen in het douanerecht heeft, leid ik mede af uit art. 79 van het CDW. Op grond van dat artikel verkrijgen niet-communautaire goederen die in het vrije verkeer worden gebracht door het in het vrije verkeer brengen de status van communautaire goederen. In het vrije verkeer brengen betekent dus dat niet-communautaire goederen communautair worden. Dit volgde overigens al uit de definitie van communautaire goederen in art. 4, aanhef en onderdeel 7, van het CDW.<sup>372</sup>

371. Art. 4, aanhef en onderdeel 8, van het CDW.

372. Ik merk overigens op dat op grond van art. 79, tweede volzin, van het CDW, het begrip in het vrije verkeer brengen in de zin van het CDW, de toepassing van de handelspolitieke maatregelen en het vervullen van de andere formaliteiten voor de invoer van goederen alsmede de toepassing van de wettelijk verschuldigde rechten omvat. Het lijkt mij dat deze vereisten aansluiten bij de voorwaarden die in het VWEU worden gesteld aan goederen in het vrije verkeer, namelijk dat de invoerformaliteiten moeten zijn verricht en de verschuldigde douanerechten moeten zijn voldaan en dat geen gehele of gedeeltelijke teruggave van de douanerechten moet zijn verleend.

In art. 4, aanhef en onderdeel 8, van het CDW, is bepaald dat communautaire goederen die het douanegebied van de Gemeenschap verlaten, onverminderd de regeling intern communautair douanevervoer, hun communautaire status verliezen. Bij goederen die via zee rechtstreeks van het ene deel van het douanegebied naar een ander deel van het douanegebied gaan blijft de communautaire status behouden.<sup>373</sup> Deze goederen komen bij binnenkomst in het douanegebied onder douanetoezicht, totdat is vastgesteld dat het om communautaire goederen gaat. Goederen die het douanegebied verlaten teneinde onder de douaneregeling passieve veredeling te worden verwerkt, verliezen hun communautaire status. Voor de onder die regeling verwerkte goederen moet om de goederen weer in het vrije verkeer te brengen bij binnenkomst in het douanegebied van de Gemeenschap aangifte worden gedaan. Dit sluit, gelet op mijn betoog dat de term goederen in het vrije verkeer hetzelfde betekent als de term communautaire goederen, aan bij het hiervoor in paragraaf 4.6.2 behandelde, dat goederen die van buiten het douanegebied komen (afgezien van douanevervoer) niet in het vrije verkeer kunnen zijn.

Communautaire goederen zoals landbouwgoederen die onder extern communautair douanevervoer of douaneopslag worden gebracht blijven communautaire goederen.<sup>374</sup> Goederen die zich in het interne verkeer van het douanegebied bevinden worden geacht communautaire goederen te zijn, tenzij wordt vastgesteld dat de goederen de niet-communautaire status hebben.<sup>375</sup> Goederen worden geacht niet-communautaire goederen te zijn als goederen zich onder een schorsingsregeling als bedoeld in art. 84 van het CDW bevinden, of zich in tijdelijke opslag of in een vrije zone of vrij entrepot bevinden.<sup>376</sup>

#### 4.8 OORSPRONG VAN GOEDEREN

Er moet een onderscheid worden gemaakt tussen de begrippen communautaire goederen en niet-communautaire goederen enerzijds en goederen die al of niet hun oorsprong hebben in het douanegebied anderzijds. Het gaat hier om verschillende begrippen. Bij het begrip oorsprong gaat het er om waar het goed is gefabriceerd, is ontstaan of vandaan komt. Er kan worden gekeken naar materialen en bewerkingen. De oorsprong van goederen is geregeld in titel II, hoofdstuk 2, van het CDW.

Goederen met een niet-preferentiële oorsprong in het douanegebied zijn niet gelijk te stellen met communautaire goederen en goederen met een niet-preferentiële oorsprong buiten het douanegebied zijn niet gelijk te stellen met niet-communautaire goederen.

Ik wijs er in dit verband op dat in art. 4, aanhef en onderdeel 7, van het CDW een definitie wordt gegeven van communautaire goederen. In deze definitie wordt verwezen naar de voorwaarden van art. 23 van het CDW. Art. 23 van het

373. Art. 314 van het UCDW.

374. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 260.

375. Art. 313 van het UCDW.

376. Art. 313, tweede lid, van het UCDW.

CDW ziet op de niet-preferentiële oorsprong van goederen. Op grond van art. 4, aanhef en onderdeel 7, van het CDW is het (niet-preferentiële) oorsprongsbegrip bij de vaststelling of er sprake is van communautaire goederen alleen van belang bij goederen waaraan geen goederen van buiten het douanegebied zijn toegevoegd.<sup>377</sup> Goederen die zijn ingevoerd uit derde landen en in het vrije verkeer zijn gebracht zijn communautaire goederen. Het oorsprongsland van die goederen kan dan nog steeds het derde land zijn waar de goederen vandaan komen.

Goederen die hun laatste ingrijpende en economisch verantwoorde bewerking in het douanegebied hebben ondergaan en daarna zijn uitgevoerd, hebben op grond van art. 23 van het CDW hun oorsprong in het douanegebied, maar het zijn niet-communautaire goederen.

#### 4.9 SAMENVATTING

Het gaat bij het belastbare feit invoer van goederen en bij het ontstaan van een douaneschuld om het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie. Diensten kunnen niet worden ingevoerd. Het passeren van de buitengrens van de Europese Unie is voor een dienst moeilijk voorstelbaar.

De term goederen kan voor het belastbare feit invoer van goederen worden ingevuld in overeenstemming met de invulling die in de Btw-richtlijn ten aanzien van de levering wordt gegeven aan het begrip goederen. Het gaat bij het belastbare feit invoer van goederen om lichamelijke zaken die verplaatsbaar zijn. Mijns inziens kan dit begrip goederen ook worden toegepast bij het douanerecht.

Elektriciteit wordt als goed aangemerkt. Software, virtuele goederen, een bestand op basis waarvan een 3D-printer kan printen en octrooirechten zijn geen goederen.

Door het binnenbrengen in de Gemeenschap van documenten die de macht om over goederen te beschikken vertegenwoordigen worden niet de goederen waarop de documenten zien ingevoerd. Voor het plaatsvinden van belastbare feit invoer van goederen ten aanzien van de goederen waarop de documenten zien is noodzakelijk dat die goederen de Gemeenschap worden binnengebracht.

Bij de absoluut verboden goederen verdovende middelen en vals geld kan geen belastbaar feit invoer van goederen optreden en kan geen douaneschuld ontstaan.

Ervan uitgaande dat het belastbare feit invoer van goederen dient om te voorkomen dat goederen in het vrije verkeer komen zonder een bijpassende btw-druk die op interne goederen drukt, kan ik mij vinden in de lijn zoals die volgt uit de jurisprudentie van het HvJ dat er geen belastbaar feit invoer van goederen optreedt bij het binnenbrengen in de Gemeenschap van absoluut verboden goederen.

377. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 159.



Douanerechten zijn er vooral uit protectionisme om goederen geproduceerd in het douanegebied te beschermen tegen concurrentie van goederen van buiten het douanegebied. Zij die in het douanegebied absoluut verboden goederen produceren, hoeven niet te worden beschermd tegen het binnenbrengen in het douanegebied van strikt verboden goederen.

Derde landen in de zin van het VWEU zijn alle landen die niet tot het douanegebied behoren. Op grond van art. 29 van het VWEU worden als zich bevindend in het vrije verkeer in een lidstaat beschouwd de producten uit derde landen waarvoor in de lidstaat van invoer van de goederen de invoerformaliteiten zijn verricht en de verschuldigde douanerechten en heffingen van gelijke werking zijn voldaan en waarvoor geen gehele of gedeeltelijke teruggave van die rechten en heffingen is verleend. Het lijkt mij in aanvulling op deze definitie voor de hand liggen dat ook goederen die niet van buiten het douanegebied komen, omdat ze “van oudsher” al in het douanegebied zijn, zich in de zin van het VWEU in het douanegebied in het vrije verkeer bevinden.

Als goederen het douanegebied verlaten (zonder rechtstreeks naar een ander deel van het douanegebied te worden vervoerd)<sup>378</sup> dan bevinden ze zich, naar het oordeel van de Hoge Raad, niet meer in het vrije verkeer. Een groot voordeel van deze benadering is de controleerbaarheid, immers goederen die van buiten het douanegebied komen zijn, afgezien van de toepassing van douanevervoer, niet in het vrije verkeer. Deze benadering ligt mijns inziens mede gelet op het gegeven dat goederen in beginsel hun communautaire status verliezen bij het daadwerkelijk verlaten van het douanegebied<sup>379</sup> en gelet op het bestaan van de vrijstelling in art. 185 van het CDW voor terugkerende goederen binnen een termijn van drie jaar en gelet op de vrijstelling voor de btw van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn het meest in de rede.

Het begrip communautaire goederen duidt mijns inziens hetzelfde aan als het begrip goederen in het vrije verkeer, in de betekenis die het begrip in het vrije verkeer brengen heeft in het douanerecht.

Er moet een onderscheid worden gemaakt tussen de begrippen communautaire goederen en niet-communautaire goederen enerzijds en goederen die al of niet hun oorsprong hebben in het douanegebied anderzijds.

378. Buiten de situatie dat er sprake is van douanevervoer.

379. Art. 4, aanhef en onderdeel 8, van het CDW.

## 5 *Het internationale handelsverkeer*

### 5.1 PARTIJEN

In het internationale handelsverkeer worden vaak omvangrijke, waardevolle, partijen goederen verhandeld. Deze partijen worden internationaal vervoerd, veelal zelfs van het ene continent naar het andere. Geregeld worden partijen goederen tijdens het internationale vervoer doorverkocht. In iedere schakel van de handelsketen is er sprake van een leverancier en van een afnemer. De afnemer bij de ene transactie is de leverancier bij een eventuele volgende transactie in de handelsketen.

In dit hoofdstuk ga ik in op het internationale handelsverkeer. In deze paragraaf behandel ik welke partijen zijn betrokken bij het internationale vervoer van goederen. In paragraaf 5.2 ga ik in op handelscondities die worden gebruikt in het internationale handelsverkeer. In paragraaf 5.3 ga ik in op waardepapieren die een rol spelen in het internationale handelsverkeer. Veelal is er in het internationale handelsverkeer sprake van een keten van handelstransacties. In paragraaf 5.4 ga ik hierop in. In paragraaf 5.5 volgt een samenvatting.

Bij het vervoer van goederen kan een aantal partijen zijn betrokken. De afzender is degene die het vervoerscontract sluit.<sup>380</sup> De geadresseerde is degene bij wie de goederen na het vervoer moeten worden afgeleverd.<sup>381</sup> De vervoerder is degene die zich verbindt te vervoeren.<sup>382</sup> Een vervoerder kan ook op zijn beurt een andere vervoerder contracteren. In dat geval is er sprake van ondervervoer. Verladers of afladers bieden (geregeld) goederen aan voor vervoer.<sup>383</sup>

Een veel voorkomende tussenpersoon is die van expediteur. Een expediteur, zoals vermeld in art. 8:60 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW), is degene die in opdracht en voor rekening van zijn opdrachtgever al dan niet op eigen naam met een vervoerder een vervoersovereenkomst sluit. Tot de werkzaamheden ter zake van expeditie in ruime zin behoren het verzorgen, het sorteren, het verpakken en het opslaan van goederen, het gereed maken van de benodigde transportdocumenten (bijvoorbeeld cognossementen en douanedocumenten) en het verzekeren van goederen.<sup>384</sup> Naast de verzendexpediteur bestaat ook de ontvangstexpediteur. In de scheepvaart kent men nog de zogenoemde cargadoor.

380. Van Empel & Huizink 2007, blz. 2.

381. Van Empel & Huizink 2007, blz. 3.

382. Van Empel & Huizink 2007, blz. 3.

383. Van Empel & Huizink 2007, blz. 3.

384. Haak & Zwitser 2015, blz. 138.

De cargadoor is primair een scheepsbevrachter, dat wil zeggen, degene die ten behoeve van een vervoersmaatschappij lading voor het schip verzorgt.<sup>385</sup> De cargadoor verricht ook diensten voor de vervoerder in de haven van bestemming van de vracht. Soms sluit de cargadoor ook vervoerscontracten af. Een cargadoor kan een stuwadoor inschakelen. De stuwadoor kan zich bezighouden met het laden, het stuwen en/of het lossen van de lading, of met de opslag van de goederen.<sup>386</sup> In het zeevervoer kent men verder nog de reder. De reder is de eigenaar van het zeeschip (art. 8:10 BW).

In het internationale handelsverkeer hebben de kopers en de verkopers van goederen niet alleen te maken met vervoerders, maar ook met banken en verzekeraars. De te verhandelen goederen moeten in het handelsverkeer immers ook worden betaald en veelal verzekerd.

## 5.2 HANDELSCONDITIES

### 5.2.1 Inleiding

De wereldhandel functioneert mede dankzij redelijk duidelijke afspraken die veelal in het internationale handelsverkeer in koopovereenkomsten van toepassing worden verklaard. Deze afspraken zien op de aflevering van de goederen, de betaling van de goederen, de overgang van het risico met betrekking tot de goederen en het regelen en het betalen van het vervoer van de goederen en een eventuele verzekering ter zake van het transport van de goederen.

In het internationale goederenvervoer wordt voor het vervoer van de goederen normaliter een vervoersovereenkomst gesloten. Een vervoersovereenkomst regelt normaliter onder andere welke vracht er moet worden betaald, wie er recht heeft op uitlevering van de te vervoeren goederen en wie er aansprakelijk is bij beschadiging, of bij te late aflevering, van de te vervoeren goederen. Voor verschillende vormen van vervoer (zeevervoer, binnenvaart, luchtvervoer, vervoer per spoor, vervoer over de weg) gelden diverse verdragen en wettelijke regelingen. In deze verdragen en wettelijke regelingen wordt veelal bepaald dat de aansprakelijkheid van de vervoerder is gelimiteerd. Vanwege deze limiteringen van de aansprakelijkheid van de vervoerder kan ervan worden uitgegaan, dat veel eventueel optredende schade (door beschadiging van de goederen, maar ook door te late aflevering van de goederen) niet op de vervoerder zal kunnen worden verhaald.

Tussen de verkoper en de koper zullen, mede gelet op de beperkte aansprakelijkheid van de vervoerder, normaliter afspraken worden gemaakt met betrekking tot het antwoord op de vraag welke partij (de verkoper of de koper) op welk tijdstip het risico (bijvoorbeeld van beschadiging of tenietgaan) draagt met betrekking tot de goederen.

385. Haak & Zwitser 2015, blz. 143.

386. Haak & Zwitser 2015, blz. 144.

De internationale handel heeft behoefte aan standaardafspraken, zodat de goederenstroom zo weinig mogelijk wordt gehinderd door juridische obstakels. Door gebruik te maken van standaardafspraken hoeven partijen niet bij iedere afzonderlijke transactie uitgebreid over de verschillende facetten van het vervoer van de goederen te gaan onderhandelen. Er wordt bij het gebruik van standaardafspraken tussen partijen een keuze gemaakt uit verschillende standaardcondities, waarvan de betekenis in het handelsverkeer bij de wederpartij bekend mag worden verondersteld. In paragraaf 5.2.2 ga ik in op veelgebruikte standaardcondities, de International Commercial Terms.

### 5.2.2 Incoterms 2010

Er zijn tussen koper en verkoper verschillende condities mogelijk. Van groot belang zijn de International Commercial Terms, kortweg Incoterms 2010,<sup>387</sup> van de Internationale Kamer van Koophandel. Dit zijn elf condities waarin met name wordt geregeld waar de goederen zullen worden overgedragen,<sup>388</sup> wie het vervoer en de eventuele verzekering regelt en betaalt en wanneer het risico overgaat. De Incoterms 2010 kennen de volgende pariteiten:

#### *EXW: Ex Works*

De koper zal bij het gebruik van de conditie EXW (Ex Works) de goederen uitgeleverd krijgen op de afgesproken plaats. Deze plaats betreft normaliter een fabriek of een vestiging van de verkoper. In deze situatie heeft slechts één van de partijen, namelijk de koper, met het vervoer te maken. De koper regelt het vervoer en draagt daarvan de kosten en draagt het risico van het vervoer. De koper is ook verantwoordelijk voor het laden van het voertuig.<sup>389</sup> EXW kan bij iedere vorm van vervoer worden gebruikt. Bij EXW is de koper verantwoordelijk voor de uitvoerformaliteiten. De verkoper hoeft niet te weten of, en waarheen, de goederen eventueel worden geëxporteerd.<sup>390</sup> Bij gebruik van deze Incoterm wordt het daardoor in beginsel lastig voor de leverancier om voldoende bewijs te vergaren om onder deze conditie de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn (de vrijstelling voor de levering van goederen, met bepaalde uitzonderingen, die door of voor rekening van bepaalde afnemers worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap) te mogen toepassen.<sup>391</sup>

387. De Incoterms bestaan al sinds 1936, maar de laatste revisie vond plaats in 2010.

388. De Incoterms 2010 regelen de aflevering van de goederen, niet de eigendomsoverdracht van de goederen. Overigens kan er bij vervoer van goederen zonder zakenrechtelijke waardepapieren van uit worden gegaan dat de civielrechtelijke eigendom overgaat op het moment dat de goederen worden afgeleverd. Vergelijk Van Norden 2007, blz. 323.

389. In de praktijk spreekt men vaak EXW af, maar wordt toch beladen door de verkoper, bijvoorbeeld omdat bij levering op het eigen terrein van de verkoper het de chauffeur van de koper niet wordt toegestaan de lods te betreden waar de goederen in staan. Roos 2013, blz. 38.

390. Vergelijk Roos 2013, blz. 36. EXW wordt ook wel beschouwd als een conditie voor de exporteur die liever niet wil exporteren, Roos 2013, blz. 36-37. De conditie EXW is niet ingesteld op bedrijven die worden gecertificeerd als authorised economic operator, zij dienen namelijk zeker te stellen dat de goederen, nadat deze zijn afgehaald, hun exportbestemming zonder enige twijfel ook zullen bereiken, Roos 2013, blz. 45.

391. Vergelijk over de vrijstelling met recht op aftrek van btw bij EXW. Roos 2013, blz. 44-45.

#### *FCA: Free Carrier*

De verkoper zal bij het gebruik van de conditie FCA (Free Carrier) de goederen op de afgesproken plaats afgeven aan de eerste vervoerder. Dit kan zijn door de goederen te laden op eigen terrein of door de goederen af te leveren in een door de koper aangewezen groepageloods.<sup>392</sup> De verkoper zorgt alleen voor het voorttransport. Het risico gaat over op de koper zodra de goederen zijn afgeleverd bij de eerste vervoerder. De koper regelt het vervoer na aflevering en draagt de kosten van het vervoer na aflevering. Deze conditie is geschikt voor alle vormen van vervoer, niet zijnde zeevervoer.

#### *CPT: Carriage Paid To*

Bij het gebruik van de conditie CPT (Carriage Paid To) geeft de verkoper de goederen af aan de eerste vervoerder. Overgang van het risico vindt plaats bij de afgifte aan de eerste vervoerder. De verkoper regelt en betaalt het vervoer. Deze conditie is geschikt voor alle vormen van vervoer, niet zijnde zeevervoer.

#### *CIP: Carriage & Insurance Paid To*

Bij het gebruik van de conditie CIP (Carriage & Insurance Paid To) geeft de verkoper de goederen af aan de eerste vervoerder. Het risico van de goederen gaat over zodra de goederen aan de eerste vervoerder zijn afgeleverd. De verkoper regelt en betaalt voor het vervoer naar de bestemming. De verkoper moet indien deze conditie wordt overeengekomen een transportverzekeringsovereenkomst sluiten. Deze conditie is geschikt voor alle vormen van vervoer, niet zijnde zeevervoer.

#### *DAP: Delivered At Place*

Bij het gebruik van de conditie DAP (Delivered At Place) levert de verkoper de goederen af op de plaats van bestemming. De verkoper draagt het risico totdat de goederen gereed zijn voor lossing van het aankomende vervoermiddel. De koper draagt zorg voor het lossen van de goederen. De verkoper betaalt het vervoer tot aan de plaats van bestemming. Deze conditie is geschikt voor alle vormen van vervoer, niet zijnde zeevervoer. De goederen zijn als ze van buiten het douanegebied afkomstig zijn bij aflevering nog niet in het vrije verkeer. De koper dient zelf te zorgen dat de goederen eventueel in het vrije verkeer worden gebracht. Er is dus bij aflevering nog geen douaneschuld ontstaan en het belastbare feit invoer van goederen heeft zich nog niet voorgedaan.

#### *DAT: Delivered At Terminal*

Bij het gebruik van de conditie DAT (Delivered At Terminal) levert de verkoper de goederen gelost op de terminal. Het risico gaat over zodra de goederen zijn gelost op de terminal. De verkoper betaalt het vervoer tot aan de terminal. Deze conditie is geschikt voor alle vormen van vervoer, niet zijnde zeevervoer. De goederen zijn bij aflevering nog niet in het vrije verkeer. De koper dient zelf te zorgen dat de goederen eventueel in het vrije verkeer worden gebracht.

392. Roos 2013, blz. 51.

#### *DDP: Delivered Duty Paid*

De verkoper draagt bij het gebruik van de conditie DDP (Delivered Duty Paid) alle kosten van het vervoer en is ook verantwoordelijk voor het uitladen van de goederen. De verkoper is verantwoordelijk voor de betaling van ter zake van de invoer van goederen verschuldigde douanerechten en btw. DDP is geschikt voor alle vormen van vervoer, niet zijnde zeevervoer.

#### *FAS: Free Alongside Ship*

De conditie FAS (Free Alongside Ship) ziet op het vervoer per schip. De verkoper is verantwoordelijk totdat de goederen naast het schip zijn afgeleverd, in de haven waar het zeevervoer aanvangt. De koper zorgt voor het transport.

#### *FOB: Free On Board*

De conditie FOB (Free On Board) wordt gebruikt bij het vervoer per schip. De verkoper draagt het risico en de kosten tot de plaatsing van de goederen aan boord van het schip in de verschepingshaven.<sup>393</sup> De koper zorgt voor het vervoer.

#### *CFR: Cost & Freight*

De conditie CFR (Cost & Freight) wordt gebruikt bij het vervoer per schip. De verkoper moet het vervoer regelen tot aan de haven van bestemming. Het risico van de goederen gaat over als de goederen zijn geladen aan boord van het schip. De verkoper hoeft niet voor de verzekering van het vervoer te zorgen.

#### *CIF: Cost, Insurance & Freight*

De conditie CIF (Cost, Insurance & Freight) wordt gebruikt bij het vervoer per schip. De verkoper moet zorgen voor het vervoer tot aan de haven van bestemming en voor een transportverzekering. Het risico gaat over als de goederen zijn geladen aan boord van het schip.

### 5.3 WAARDEPAPIEREN

In het handelsverkeer wordt veelal gebruik gemaakt van alom aanvaarde documenten, waarbij wordt geabstraheerd van onderliggende rechtsverhoudingen zodra deze documenten zich in handen van derden bevinden.<sup>394</sup> Bij het gebruik van deze documenten wordt de verkrijger te goeder trouw die anders dan om niet verkrijgt beschermd tegen regelingen die niet uit het document blijken. Er kan bij deze documenten onder andere worden gedacht aan cognossementen.

De verkoper zal de verkochte goederen veelal pas aan de koper willen overhandigen als de betaling voor de goederen is verzekerd. De koper op zijn of haar beurt zal verzekerd willen zijn dat hij of zij waar krijgt voor zijn of haar geld. Om bij overdracht van de goederen de betaling voor de goederen te garanderen wordt veelal een bank ingeschakeld. Er kan gebruik worden gemaakt van docu-

393. Van oudsher ging het risico bij gebruik van de conditie FOB over op het tijdstip dat de goederen de reling passeerden. Bij de Incoterms 2010 geldt dit echter niet meer. Roos 2013, blz. 87.

394. Haak & Zwitter 2015, blz. 4.

mentair incasso en documentair krediet. Bij documentair krediet vindt betaling plaats door de bank tegen inlevering van de cognossementen aan de bank.

In het zeevervoer wordt over het algemeen gewerkt met cognossementen. Een cognossement verschafft de rechtmatige houder van het cognossement recht op uitlevering van de goederen, tenzij het cognossement niet door partijen als eigendomspapier is bedoeld.<sup>395</sup> Als de verkoper het cognossement aan de koper ter hand stelt, geeft de verkoper daarmee de juridische macht over de goederen uit handen.<sup>396</sup> Alleen de cognossementhouder kan (indien het cognossement als eigendomspapier is bedoeld, waar ik in het vervolg van deze paragraaf van uitga), in de haven van bestemming uitlevering van de vervoerde goederen verkrijgen. Meestal zal er sprake zijn van betaling aan de verkoper door een bank op het moment van het presenteren van de documenten. Tot de aan de bank te presenteren documenten zal, naast alle exemplaren van het cognossement, altijd een wissel behoren.<sup>397</sup> In die wissel geeft de verkoper opdracht aan de koper om te betalen. Deze wissel wordt getrokken op de koper die moet betalen. De verkoper (de nemer van de wissel) endosseert de wissel aan de bank. De bank laat de wissel door de koper accepteren. De bank heeft dan een vordering op de koper uit een waardepapier. Dit heeft het voordeel dat de koper persoonlijke verweermiddelen uit de koopovereenkomst niet kan inroepen tegen de bank. Daarnaast heeft dit een processueel voordeel (snelheid in rechtszaken) en biedt het de mogelijkheid tot een gemakkelijke overdracht.<sup>398</sup>

Een cognossement is een waardepapier. De houder van een cognossement heeft als enige de mogelijkheid de goederen uitgeleverd te krijgen. Door een cognossement kunnen de ten vervoer gegeven zaken worden overgedragen. De levering van het cognossement geldt naar Nederlands recht op grond van art. 8:417 BW als een civielrechtelijke levering van de in het cognossement vermelde zaken. Voor een levering in de zin van de btw is van belang of er sprake is van een overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken (art. 14 van de Btw-richtlijn).<sup>399</sup> Het cognossement biedt de rechtmatige houder van het cognossement de mogelijkheid om als eigenaar over de goederen te beschikken. Daarom zal de koper bij betaling tegen documenten normaliter van zijn bank pas de beschikking krijgen over het cognossement, wanneer de koper zijn financiële verplichtingen ten opzichte van zijn bank is nagekomen. De overdracht van een cognossement door de verkoper aan (de bank van) de koper brengt btw-technisch, tenzij er sprake is van een cognossement dat niet als eigendomspapier is bedoeld, met zich dat er sprake is van een levering aan de koper.<sup>400</sup>

395. Haak & Zwitser 2015, blz. 28 en 68-69.

396. Van Empel & Huizink 2007, blz. 123 en 127.

397. Haak & Zwitser 2015, blz. 71-72.

398. Haak & Zwitser 2015, blz. 72.

399. Het belastbare feit levering wordt behandeld in paragraaf 7.2.

400. Van Norden 2007, blz. 262 en 363.

Van Empel en Huizink betogen dat de koper reeds eigenaar van de goederen kan zijn alvorens de verkoper over het cognossement beschikt.<sup>401</sup> Bij het gebruik van de Incoterms FOB en CIF gaat de eigendom volgens Van Empel en Huizink namelijk reeds over op het moment dat de goederen worden geladen.<sup>402</sup> Dit is volgens Van Empel en Huizink anders als het beding “betaling tegen documenten” is gemaakt. Dit beding dient volgens hen te worden opgevat als een leveringsbeding.

Goederen behorend bij een cognossement zijn geïndividualiseerd zodat de eigendom kan worden overgedragen.<sup>403</sup>

In het internationale handelsverkeer wordt bij de betaling met documentair krediet veelal gebruik gemaakt van de Uniform Customs and Practice for Documentary Credits (UCP).

#### 5.4 KETEN VAN HANDELSTRANSACTIES

Veelal maken goederen die worden ingevoerd of goederen die worden uitgevoerd deel uit van een keten van handelstransacties. Het gaat bij het verhandelen van goederen vaak om zogenoemde ABC-transacties. Goederen worden hierbij door A verkocht aan B. B verkoopt de goederen aan C. A verstrekt de goederen rechtstreeks, al dan niet met hulp van een vervoerder, aan C. Een dergelijke keten zal vanzelfsprekend meestal uit meer schakels bestaan, dus niet alleen uit A, B en C, maar ook uit bijvoorbeeld D, E en F, waarbij A de goederen rechtstreeks aan F overdraagt.

Een handelsketen bestaat uit een groot aantal schakels waarbij goederen worden gekocht en verkocht. De btw is naar vorm en systematiek een transactiebeasting.<sup>404</sup> Bij transacties gaat het er om dat de ene partij een prestatie verricht, opdat de andere partij een wederprestatie verricht.<sup>405</sup> Handelstransacties bestaan normaliter uit het overdragen van de macht over een goed tegen een vergoeding door belastingplichtigen in het kader van hun bedrijfsuitoefening in een bepaald land. In een handelsketen bestaan de schakels normaliter uit leveringen.<sup>406</sup> Bij leveringen van goederen bij handelstransacties draait het om het overdragen van de macht over goederen te beschikken in het kader van het verhandelen van goederen.

Het belastbare feit invoer van goederen staat op zich los van de schakels in de keten aan handelstransacties waarbij er btw-leveringen plaatsvinden. Invoer van

401. Van Empel & Huizink 2007, blz. 126-129.

402. Van Empel & Huizink 2007, blz. 127.

403. Van Empel & Huizink 2007, blz. 128.

404. HvJ 6 oktober 1970, nr. 9/70 (Franz Grad), Jur. blz. 00825.

405. Vergelijk Van Doesum 2009, blz. 653. Vanzelfsprekend zijn ook transacties zonder wederprestatie denkbaar. Bij de behandeling van ABC-transacties gaat het mij om het in beeld brengen van het belastbare feit invoer van goederen en het in beeld brengen van de uitvoer van goederen in een handelsketen. In een handelsketen kan er van worden uitgegaan dat er een tegenprestatie wordt verricht.

406. Vergelijk Van Doesum 2009, blz. 653.



goederen is een ander soort belastbaar feit dan het belastbare feit levering van goederen. Bij de verschillende schakels van de keten van handelstransacties vinden normaliter leveringen plaats. Ergens in de handelsketen vindt wellicht het belastbare feit invoer van goederen plaats of worden de goederen wellicht uitgevoerd.

Het optreden van het belastbare feit invoer van goederen heeft weinig met de verschillende (leverings)schakels in de handelsketen te maken. Bij het belastbare feit invoer van goederen draait het<sup>407</sup> om het binnenbrengen van goederen die niet in het vrije verkeer zijn in de Gemeenschap. Het gaat om een wisseling van douanestatus van goederen die de Gemeenschap worden binnengebracht, of al op een eerder tijdstip in de Gemeenschap zijn binnengebracht, maar door bepaalde douanerechtelijke regelingen of situaties pas op een later tijdstip in het vrije verkeer terechtkomen. Goederen kunnen zich door bepaalde douanerechtelijke regelingen of situaties immers in de Gemeenschap bevinden zonder dat het belastbare feit invoer van goederen ten aanzien van die goederen is opgetreden.

Hoewel het belastbare feit invoer van goederen op zich los staat van de keten aan handelstransacties, vindt veelal ergens in een keten van internationale handelstransacties (met goederen afkomstig van buiten de Gemeenschap die de Gemeenschap worden binnengebracht en nog niet in het vrije verkeer zijn) wel een keer het belastbare feit invoer van goederen plaats, terwijl een goed zich in de keten van handelstransacties bevindt. Bij handelstransacties speelt veelal ook het intracommunautaire goederenverkeer een rol. Het belastbare feit intracommunautaire verwerving heeft voor een belangrijk deel (namelijk voor zover het niet gaat om intracommunautaire verwervingen die zich voordoen in combinatie met een zogenoemde fictieve levering) wel een sterk verband met leveringen in de handelsketen, omdat bij het systeem van intracommunautaire verwervingen leveringen worden vrijgesteld waarbij dan het belastbare feit intracommunautaire verwerving wordt geacht zich voor te doen bij de afnemer van die levering. Veelal verblijven goederen die in de Gemeenschap worden binnengebracht en al dan niet zijn ingevoerd niet slechts in één lidstaat, maar achtereenvolgens in meerdere lidstaten. In het internationale handelsverkeer worden vele goederen uitgevoerd. Ook de uitvoer van goederen hoeft niet gekoppeld te zijn aan een transactie.

## 5.5 SAMENVATTING

In het internationale handelsverkeer worden vaak omvangrijke, waardevolle, partijen goederen verhandeld. Geregeld worden partijen goederen tijdens het internationale vervoer doorverkocht. Bij het vervoer van goederen kunnen vele partijen zijn betrokken. Daarnaast zijn bij internationale handelstransacties veelal banken en verzekeraars betrokken.

407. Afgezien van het binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen die al in het vrije verkeer zijn afkomstig uit derdelandsgebieden die tot het douanegebied behoren.

In het internationale goederenvervoer wordt voor het vervoer van de goederen normaliter een vervoersovereenkomst gesloten. Vanwege limiteringen van de aansprakelijkheid van de vervoerder in verdragen en wetgeving, kan ervan worden uitgegaan dat veel eventueel optredende schade (door beschadiging van de goederen, maar ook door te late aflevering van de goederen) niet op de vervoerder zal kunnen worden verhaald.

Tussen de verkoper en de koper zullen, mede gelet op de beperkte aansprakelijkheid van de vervoerder, normaliter afspraken worden gemaakt met betrekking tot het antwoord op de vraag welke partij (de verkoper of de koper) op welk tijdstip het risico (bijvoorbeeld van beschadiging of tenietgaan) draagt met betrekking tot de goederen.

Veelal wordt als standaardafpraak gebruik gemaakt van één van de elf standaardcondities van de zogenoemde Incoterms 2010. In deze condities wordt met name geregeld waar de goederen zullen worden overgedragen, wie het vervoer en de eventuele verzekering van de goederen regelt en betaalt, en wanneer het risico van de goederen overgaat.

In het handelsverkeer wordt veelal gebruik gemaakt van alom aanvaarde documenten, waarbij wordt geabstraheerd van onderliggende rechtsverhoudingen, zodra deze documenten zich in handen van derden bevinden.

De verkoper zal de verkochte goederen veelal pas aan de koper willen overhandigen als de betaling voor de goederen is verzekerd. De koper op zijn of haar beurt zal verzekerd willen zijn dat hij of zij waar krijgt voor zijn of haar geld. Om bij overdracht van de goederen de betaling voor de goederen te garanderen wordt veelal een bank ingeschakeld. Meestal zal er dan sprake zijn van betaling aan de verkoper door een bank op het moment van het presenteren van de documenten.

Veelal maken goederen die worden ingevoerd of goederen die worden uitgevoerd deel uit van een keten van handelstransacties. Het gaat bij het verhandelen van goederen vaak om zogenoemde ABC-transacties. Goederen worden hierbij door A verkocht aan B. B verkoopt de goederen aan C. A verstrekt de goederen rechtstreeks, al dan niet met hulp van een vervoerder, aan C. Een dergelijke keten zal vanzelfsprekend meestal uit meer schakels bestaan, dus niet alleen uit A, B en C, maar ook uit bijvoorbeeld D, E en F, waarbij A de goederen dan rechtstreeks aan F overdraagt.



## 6 *Douanerechtelijke gang van zaken*

### 6.1 FEITELIJK BINNENBRENGEN VAN GOEDEREN

In dit hoofdstuk ga ik in op het douanerecht bij het binnenbrengen van goederen in het douanegebied. In dit onderzoek gaat het om het heffen van btw en douanerechten bij het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie. Ter zake van het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie wordt btw ter zake van het belastbare feit normaliter niet verschuldigd op het tijdstip waarop goederen de buitengrens passeren, maar pas op een later tijdstip. Goederen van buiten het douanegebied kunnen worden gebracht onder een douanebestemming. Het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen en het ontstaan van een douaneschuld wordt in veel gevallen uitgesteld naar een later tijdstip dan het passeren van de buitengrens afhankelijk van de douanebestemming waaronder de goederen zich bevinden. Het is daarom van belang om aan te geven welke douanebestemmingen er zijn bij goederen die het douanegebied worden binnengebracht. Dit behandel ik in dit hoofdstuk. Het verband tussen de verschillende douanebestemmingen en het optreden van het belastbare feit invoer van goederen, of het ontstaan van een douaneschuld behandel ik in hoofdstuk 15. In deze paragraaf ga ik in op het feitelijke binnenbrengen van goederen in het douanegebied. In paragraaf 6.2 ga ik in op de verschillende douanebestemmingen. Een van de douanebestemmingen is de zogenoemde plaatsing onder een douaneregeling. De verschillende douaneregelingen behandel ik in paragraaf 6.3. In paragraaf 6.4 ga ik in op de mogelijkheden van het aanpassen van een gedane douaneaangifte. In paragraaf 6.5 ga ik in op enkele ontwikkelingen op het gebied van het douanerecht. Ten slotte volgt in paragraaf 6.6 een samenvatting.

Op grond van het douanerecht worden goederen die worden binnengebracht in het douanegebied aan douanetoezicht onderworpen.<sup>408</sup> Met toezicht van de douaneautoriteiten wordt bedoeld de activiteiten die door de douaneautoriteiten in het algemeen worden ontplooid teneinde te zorgen voor de naleving van de douanewetgeving en, in voorkomend geval, van de andere bepalingen die op goederen onder douanetoezicht van toepassing zijn.<sup>409</sup> Goederen die het douanegebied binnenkomen, moeten onverwijld door de persoon die de goederen binnenbrengt langs de door de douaneautoriteiten aangegeven weg worden gebracht naar een douanekantoor of een andere aangewezen of goedgekeurde plaats.<sup>410</sup> De goederen moeten daar worden aangebracht. Dit houdt in dat mededeling wordt gedaan aan de douaneautoriteiten van de aankomst van de goederen bij

408. Art. 37 van het CDW.

409. Art. 4, aanhef en onderdeel 13, van het CDW.

410. Art. 38 van het CDW.

het douanekantoor of op enige andere door de douaneautoriteiten aangewezen of goedgekeurde plaats.<sup>411</sup> De verplichting om goederen bij de douane aan te brengen geldt niet bij passerende schepen of luchtschepen die geen (lucht)haven in de lidstaat als bestemming hebben of bij lijnvluchten of lijnvaartdiensten vanuit een lidstaat zonder tussenstop buiten het douanegebied.<sup>412</sup> Er geldt in beginsel geen uitzondering voor communautaire goederen die onder de regeling communautair douanevervoer worden binnengebracht.

De goederen die het douanegebied worden binnengebracht moeten dus in beginsel bij de douaneautoriteiten worden aangebracht. Dit moet gebeuren door de persoon die de goederen heeft binnengebracht of in voorkomend geval, door de persoon die de aansprakelijkheid aanvaardt van het vervoer van de goederen nadat deze zijn binnengebracht. De goederen moeten vervolgens worden gebracht onder een douanebestemming.<sup>413</sup> Eventueel kan vooralsnog een summiere aangifte worden gedaan. Op grond van art. 186 van het UCDW kunnen de douaneautoriteiten echter een nadere aangifte eisen en kan indien de douaneautoriteiten van deze bevoegdheid gebruik maken dus niet worden volstaan met een summiere aangifte. Tot het tijdstip waarop de goederen een douanebestemming krijgen, bevinden de goederen zich in tijdelijke opslag.<sup>414</sup> Tijdelijke opslag geeft aangevers de mogelijkheid om zich nog even te bezinnen over het antwoord op de vraag onder welke douanebestemming ze de goederen willen brengen. Niet-communautaire goederen die reeds bij binnenkomst in het douanegebied onder een regeling voor douanevervoer zijn geplaatst, hebben al een douanebestemming, zodat de verplichting de goederen een douanebestemming te geven voor dergelijke goederen niet geldt.<sup>415</sup>

Goederen in tijdelijke opslag mogen geen andere behandelingen ondergaan dan die welke noodzakelijk zijn om deze goederen in ongewijzigde staat te behouden, zonder dat de presentatie of de technische kenmerken ervan worden gewijzigd.<sup>416</sup> Goederen in tijdelijke opslag moeten binnen een bepaalde tijd een douanebestemming krijgen.<sup>417</sup> Indien niet binnen de bepaalde termijn een begin is gemaakt met de formaliteiten die moeten worden vervuld om de goederen een douanebestemming te geven, nemen de douaneautoriteiten onverwijld alle nodige maatregelen, om de situatie van de goederen te regelen, waaronder verkoop.<sup>418</sup>

De goederen moeten door middel van een aangifte onder een douaneregeling worden gebracht. Bij de aangifte moeten alle bescheiden worden gevoegd die moeten worden overgelegd om de toepassing mogelijk te maken van de bepalingen welke gelden voor de douaneregeling waarvoor de goederen worden

411. Art. 4, aanhef en onderdeel 19, van het CDW.

412. Art. 189 van het UCDW.

413. Art. 48 van het CDW.

414. Art. 50 van het CDW.

415. Art. 54 van het CDW.

416. Art. 52 van het CDW.

417. Art. 49 van het CDW.

418. HvJ 7 december 2000, nr. C-213/99 (José Teodoro de Andrade), ECLI:EU:C:2000:678, Jur. blz. I-11083. Vergelijk art. 53 van het CDW.

aangegeven.<sup>419</sup> De aangiften die aan de voorwaarden van art. 62 van het CDW voldoen worden onmiddellijk door de douaneautoriteiten aanvaard, voor zover de desbetreffende goederen bij de douane zijn aangebracht.<sup>420</sup> De douaneaangifte kan worden gedaan door elke persoon die in staat is de goederen bij de douane aan te brengen of te doen aanbrengen en die alle bescheiden kan overleggen die noodzakelijk zijn voor de toepassing van de bepalingen die gelden voor de douaneregeling waarvoor deze goederen worden aangegeven.<sup>421</sup> De aangever moet zijn gevestigd in het douanegebied, tenzij het een aangifte voor douanevervoer of tot tijdelijke invoer betreft of voor zover de bevoegde autoriteiten zulks gerechtvaardigd achten.<sup>422</sup> Zij die zijn gevestigd buiten het douanegebied zullen zich bij het doen van een douaneaangifte normaliter moeten laten vertegenwoordigen. Iedere persoon kan zich op grond van art. 5 van het CDW bij de douaneaangifte doen vertegenwoordigen.<sup>423</sup> De lidstaten kunnen het recht om direct of indirect te vertegenwoordigen voorbehouden aan douanecommissionairs die in de lidstaat van aangifte hun beroep uitoefenen. De aangever of diens vertegenwoordiger aanvaardt door het indienen van een door hem ondertekende aangifte de aansprakelijkheid voor de juistheid van de in de aangifte vermelde gegevens, de echtheid van de bijgevoegde stukken en het nakomen van de verplichtingen die samenhangen met het plaatsen van de betrokken goederen onder de desbetreffende regeling.<sup>424</sup>

Onder de werking van de domiciliëeringsprocedure voor het doen van aangifte kan toestemming worden verkregen de goederen niet bij een douanekantoor te hoeven aangeven.<sup>425</sup> Het gaat hier gelet op art. 253, derde lid, van het UCDW om de situatie dat goederen zich in het bedrijf van de aangever of op een andere door de douane goedgekeurde plaats bevinden.<sup>426</sup>

Op grond van art. 275 van de Btw-richtlijn worden de formaliteiten opgenomen in de communautaire bepalingen, ook toegepast ten aanzien van goederen uit derdelandsgebieden die in de derdelandsgebieden reeds in het vrije verkeer waren.

419. Art. 62, tweede lid, van het CDW.

420. Art. 63 van het CDW.

421. Art. 64 van het CDW.

422. Lidstaten mogen echter met derde landen gesloten bilaterale overeenkomsten of gebruikelijke handelwijzen met een soortgelijke uitwerking op grond waarvan de ingezetenen van de betrokken landen op het grondgebied van die lidstaten douaneaangiften kunnen doen toepassen, mits wederkerigheid geldt.

423. Tenzij de aanvaarding van een douaneaangifte bijzondere verplichtingen voor een bepaalde persoon met zich brengt. Dit op grond van art. 64, tweede lid, aanhef en onderdeel a, van het CDW.

424. Art. 199, eerste lid, van het UCDW.

425. Art. 76 van het CDW.

426. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 186.

## 6.2 DOUANEBESTEMMINGEN

### 6.2.1 Inleiding

Het douanerecht kent een aantal douanebestemmingen. Ik zal hierna de verschillende douanebestemmingen apart behandelen.<sup>427</sup> In art. 4, aanhef en onder 15, van het CDW worden vijf soorten douanebestemmingen onderscheiden. In paragraaf 6.2.2 ga ik in op de douaneregeling, in paragraaf 6.2.3 behandel ik de vrije zone of het vrij entrepot, in paragraaf 6.2.4 behandel ik wederuitvoer van goederen, in paragraaf 6.2.5 behandel ik vernietiging van goederen en in paragraaf 6.2.6 behandel ik het afstaan van goederen.

De verschillende douanebestemmingen worden in het CDW behandeld. Waar in de Btw-richtlijn de aanduidingen van de douanebestemmingen worden gebruikt, zoals extern douanevervoer of vrij entrepot, sluit de betekenis van deze termen aan bij de betekenis van deze termen in het CDW.

### 6.2.2 Douaneregeling

Goederen kunnen worden gebracht onder een douaneregeling. Dit is een van de vijf douanebestemmingen. De douaneregelingen behandel ik hierna apart in paragraaf 6.3. Er bestaan acht douaneregelingen.

### 6.2.3 Vrije zone of vrij entrepot

Een douanebestemming is het binnenbrengen van goederen in een vrije zone of een vrij entrepot. Vrije zones en vrije entrepots zijn delen van het douanegebied of zich in dit gebied bevindende ruimten die van de rest van het douanegebied zijn afgescheiden. In een vrije zone of een vrij entrepot kunnen zowel communautaire goederen als niet-communautaire goederen worden geplaatst.

Niet-communautaire goederen worden op grond van art. 166, aanhef en onderdeel a, van het CDW voor de toepassing van de douanerechten geacht zich niet op het douanegebied te bevinden, voor zover zij niet onder een douaneregeling zijn geplaatst of worden gebruikt of verbruikt onder andere voorwaarden dan in de douanewetgeving vermeld. De niet-communautaire goederen die niet onder een douaneregeling zijn geplaatst, bevinden zich, zolang zij niet worden gebruikt of verbruikt onder andere voorwaarden dan in de douanewetgeving vermeld, juridisch gezien niet in het douanegebied. Ik leid uit art. 166 van het CDW af dat niet-communautaire goederen die wel onder een douaneregeling zijn geplaatst, worden geacht zich wel in het douanegebied te bevinden. Ten aanzien van dergelijke goederen zijn dan dus de gewone voorwaarden van

427. Ik beschrijf in dit onderzoek douanebestemmingen en procedures zoals geregeld in het CDW. Hierbij zij opgemerkt dat de Europese Unie is gebonden aan vele afspraken gemaakt in het kader van de Wereld Douane Organisatie. Te wijzen valt op de Internationale Overeenkomst inzake de vereenvoudiging en harmonisatie van douaneprocedures en op het op 26 juni 1999 tot stand gekomen Protocol tot wijziging van de Internationale Overeenkomst inzake de vereenvoudiging en harmonisatie van douaneprocedures.

de betreffende douaneregeling van toepassing en is de vrije zone of het vrij entrepot eenvoudig als een onderdeel van het douanegebied te beschouwen.

Communautaire goederen behouden bij binnenkomst in een vrije zone of vrij entrepot de communautaire status.

Nederland kent een vrije zone gevestigd op luchthaven Schiphol. De bekende vrije zone in het Duitse Hamburg is sinds 1 januari 2013 opgeheven.

#### **6.2.4 Wederuitvoer van goederen**

De wederuitvoer van goederen is een douanebestemming. Bij wederuitvoer gaat het er om dat niet-communautaire goederen het douanegebied verlaten.

#### **6.2.5 Vernietiging van goederen**

Bij het douaneregime vernietiging van goederen gaat het om goederen die onder douanetoezicht worden vernietigd. Deze douanebestemming biedt een mogelijkheid om voor goederen die feitelijk het douanegebied zijn binnengebracht te voorkomen dat er een douaneschuld ontstaat en dat het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet.

#### **6.2.6 Afstaan van goederen**

De volgende douanebestemming is het afstaan van goederen aan de Schatkist. Nederland maakt geen gebruik van de mogelijkheid van dit douaneregime.

### **6.3 DOUANEREGELINGEN**

#### **6.3.1 Inleiding**

In art. 4, onderdeel 16, van het CDW wordt een achttal douaneregelingen onderscheiden. Dit zijn: in het vrije verkeer brengen (paragraaf 6.3.2), douanevervoer (paragraaf 6.3.3), het stelsel van douane-entrepots (paragraaf 6.3.4), actieve veredeling (paragraaf 6.3.5), behandeling onder douanetoezicht (paragraaf 6.3.6), tijdelijke invoer (paragraaf 6.3.7), passieve veredeling (paragraaf 6.3.8) en uitvoer (paragraaf 6.3.9).

#### **6.3.2 In het vrije verkeer brengen**

Het in het vrije verkeer brengen omvat de toepassing van de handelspolitieke maatregelen en het vervullen van de andere formaliteiten voor de invoer van goederen alsmede de toepassing van de wettelijk verschuldigde rechten.<sup>428</sup> Niet-communautaire goederen die in het vrije verkeer worden gebracht verkrijgen door toepassing van de douaneregeling in het vrije verkeer brengen de douanestatus van communautaire goederen.

428. Art. 79 van het CDW.



Het in het vrije verkeer brengen is waar het bij het belastbare feit invoer van goederen en bij het ontstaan van een douaneschuld uiteindelijk allemaal om lijkt te gaan. Het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen en het ontstaan van een douaneschuld zijn namelijk sterk gekoppeld aan het in het vrije verkeer brengen van goederen.

Deze koppeling ligt overigens enigszins verscholen in de regelgeving. Uit art. 30 van de Btw-richtlijn volgt dat het belastbare feit invoer van goederen zich, afgezien van bij goederen die afkomstig zijn uit het vrije verkeer van een derdelandsgebied, alleen voordoet ten aanzien van goederen die (nog) niet in het vrije verkeer zijn. Er staat niet vermeld in de Btw-richtlijn dat goederen ten tijde van het belastbare feit invoer van goederen in het vrije verkeer komen.<sup>429</sup> Voorts zij hier reeds opgemerkt dat het in het vrije verkeer brengen slechts in de omschrijving van één van de wijzen van het ontstaan van een douaneschuld voor komt. Bij het toepassen van de douaneregeling in het vrije verkeer brengen ontstaat op grond van art. 201 van het CDW een douaneschuld. Er zijn dus mogelijkheden waarbij een douaneschuld ontstaat die formeel niet lijkt te zijn gekoppeld aan het in het vrije verkeer brengen van goederen. Ik zal in paragraaf 15.7 en paragraaf 15.14 toelichten, dat indien op een andere methode dan op grond van art. 201 van het CDW een douaneschuld ontstaat, er btw-technisch en voor toepassing van de regelgeving op het gebied van het ontstaan van een douaneschuld, van moet worden uitgegaan, dat de ingevoerde goederen in het vrije verkeer zijn gekomen.

Bijzonder aan de douaneregeling brengen van goederen in het vrije verkeer is dat zij normaliter snel eindigt. Andere douaneregelingen, zoals douanevervoer en douane-entrepot zijn regelingen waarbij de goederen zich normaliter enige tijd onder zo'n regeling bevinden. Als een dergelijke regeling eindigt, gaat men normaliter "op zoek naar" een eenzelfde of een andere douanebestemming voor de goederen. Bij de regeling in het vrije verkeer brengen gaat het om het doen van aangifte voor het vrije verkeer en het betalen van de verschuldigde heffingen en daarmee eindigt dan gelijk de regeling.

### 6.3.3 Douanevervoer

Bij toepassing van de douaneregeling douanevervoer worden goederen onder deze douaneregeling van een kantoor van vertrek naar een kantoor van aan-

429. Hierbij geldt een uitzondering voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen bij de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer. Zie paragraaf 15.9.3.7.

komst gebracht.<sup>430</sup> De regeling moet in het kantoor van aankomst worden beëindigd, worden gezuiverd. Er bestaan bij douanevervoer de regeling van de toegelaten afzender<sup>431</sup> en de regeling van de toegelaten geadresseerde. Indien men vergunning heeft voor de twee laatstvermelde regelingen, hoeven de goederen niet naar een kantoor van vertrek respectievelijk naar een kantoor van aankomst te worden gebracht, maar kunnen de goederen respectievelijk worden verzonden vanaf de locatie van de afzender of naar de locatie van de geadresseerde. Er bestaat extern douanevervoer en intern douanevervoer. Extern douanevervoer wordt voornamelijk gebruikt bij het vervoer van niet-communautaire goederen. Intern douanevervoer ziet op het vervoer van communautaire goederen.

Een van de vormen van extern douanevervoer respectievelijk intern douanevervoer is extern communautair douanevervoer respectievelijk intern communautair douanevervoer. Ten aanzien van de zuivering van communautair douanevervoer wijs ik op de regeling in art. 366 van het UCDW. In art. 365 van het UCDW en later in art. 366 van het UCDW<sup>432</sup> is sinds de inwerkingtreding van Verordening nr. 2787/2000<sup>433</sup> opgenomen, dat de regeling communautair douanevervoer ook als beëindigd wordt beschouwd wanneer de aangever een douanedocument, of een door de douaneautoriteiten gewaarmerkte (foto)kopie daarvan, overlegt dat voldoende gegevens ter identificatie van de betrokken goederen bevat, en

430. De douaneregeling extern douanevervoer wordt evenals de douaneregeling douane-entrepot, de douaneregeling actieve veredeling in de vorm van het systeem inzake schorsing, de douaneregeling behandeling onder douanetoezicht en de douaneregeling tijdelijke invoer, in art. 84, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het CDW aangeduid als schorsingssysteem. De term schorsingssysteem wordt in het CDW niet gedefinieerd. Ik neem aan dat met de term schorsingssysteem wordt bedoeld op douaneregelingen waarbij nog geen douaneschuld ontstaat bij het plaatsen van de goederen onder deze regeling en zolang de douaneregeling conform de regelgeving wordt gevolgd. In het CDW is vastgelegd dat bij schorsingsregelingen zekerheid kan worden gesteld voor het ontstaan van een douaneschuld (art. 88 van het CDW). Het ontstaan van een douaneschuld wordt bij een schorsingsregeling als het ware geschorst. Kennelijk is er ook bij toepassing van de douaneregeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer sprake van een schorsingsregeling. Zoals ik behandel in paragraaf 15.9.3.7, wordt er bij de douaneregeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer vanaf het plaatsen van goederen onder die regeling eens per maand 3% verschuldigd van het bedrag aan douanerechten die zouden zijn verschuldigd, indien de goederen op de datum van het feitelijke binnenbrengen in het douanegebied in het vrije verkeer zouden zijn gebracht. Een bepaald bedrag aan douanerechten moet bij toepassing van die douaneregeling al worden betaald op het tijdstip dat de goederen onder de regeling worden geplaatst.

Het valt overigens op dat de term schorsingsregelingen alleen ziet op douaneregelingen. Ik merk op dat bij de andere douanebestemmingen dan plaatsing van goederen onder een douaneregeling, zoals bij wederuitvoer, ook nog geen douaneschuld ontstaat, zolang de douanebestemming conform de regelgeving wordt gevolgd.

431. Art. 398 van het UCDW.

432. Verordening (EG) nr. 1192/2008 van de Commissie van 17 november 2008 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 2454/93 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek, PbEG, 2008, L 329/1.

433. Verordening (EG) nr. 2787/2000 van de Commissie van 15 december 2000 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 2454/93 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek, PbEG, 2000, L 330/1.

waaruit blijkt dat deze goederen in een derde land een douanebestemming hebben gekregen.<sup>434</sup>

#### 6.3.4 Stelsel van douane-entrepots

Onder het stelsel van douane-entrepots kunnen niet-communautaire goederen worden opgeslagen zonder dat rechten bij invoer worden verschuldigd.<sup>435</sup>

Bij het stelsel van douane-entrepot zijn twee rollen van belang. De entreposeur is de persoon aan wie vergunning is verleend het douane-entrepot te beheren. De entrepositaris is de persoon die is gehouden tot nakoming van de verplichtingen die voortvloeien uit de aangifte tot plaatsing van de goederen onder het stelsel van douane-entrepots, of aan wie de rechten en verplichtingen van eerstgenoemde zijn overgedragen.<sup>436</sup>

De entreposeur dient ervoor te zorgen dat goederen tijdens hun verblijf in het douane-entrepot niet aan het douanetoezicht worden onttrokken, dat de verplichtingen worden nagekomen welke voortvloeien uit de opslag van goederen die zich onder het stelsel van douane-entrepots bevinden, en dat wordt voldaan aan de bijzondere voorwaarden die in de vergunning zijn vastgesteld.<sup>437</sup> In afwijking hiervan kan worden bepaald dat de verplichtingen (met uitzondering van het nakomen van de bijzondere voorwaarden die in de vergunning zijn vastgelegd) uitsluitend bij de entrepositaris berusten. Ook kunnen de rechten en verplichtingen van de entreposeur met toestemming van de douaneautoriteiten aan een andere persoon worden overgedragen. De entrepositaris is altijd (mede)verantwoordelijk voor het nakomen van de verplichtingen die voortvloeien uit de plaatsing van de goederen onder het stelsel van douane-entrepots.

Er zijn zes typen douane-entrepot.

##### *Entrepot type A*

Zowel de entreposeur als de entrepositaris hebben bij dit type publiek entrepot verplichtingen ten aanzien van de goederen.

##### *Entrepot type B*

Bij dit type entrepot is er sprake van een publiek entrepot waarbij de entreposeur slechts passief bewaarder is van de goederen voor de entrepositaris.

434. Art. 380 van het UCDW bevatte reeds voor de inwerkingtreding van Verordening nr. 2787/2000 (zie de vorige voetnoot) een vergelijkbare bepaling. Tot de inwerkingtreding van Verordening (EG) nr. 881/2003 van de Commissie van 21 mei 2003 tot wijziging van Verordening (EEG) nr. 2454/93 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, PbEG, 2003, L 134/1, was in art. 455 van het UCDW met betrekking tot vervoer met gebruik van een carnet TIR of een carnet ATA bepaald, dat bewijs van de regelmatigheid van communautair douanevervoer kon worden geleverd door een in een derde land vanwege aangifte ten verbruik afgegeven douanedocument.

435. Overigens kunnen ook communautaire goederen worden opgeslagen in een douane-entrepot. Vergelijk art. 59 van het CDW.

436. Voor wie het lastig vindt dit onderscheid te onthouden, zij gewezen op de gemakkelijk te onthouden tekst: "De entreposeur staat bij de deur. Hé, kijk daar eens: de entrepositaris."

437. Art. 101 van het CDW.

#### *Entrepot type C*

Dit is een particulier entrepot. De entreposeur is ook de entrepositaris.

#### *Entrepot type D*

Dit is een particulier entrepot. Het verschil met entrepot type C zit alleen in de waardering van de goederen.

#### *Entrepot type E*

Dit is een particulier entrepot. Dit is het enige type douane-entrepot waarbij de goederen niet op een bepaalde geografisch bepaalde plaats hoeven te worden opgeslagen. De goederen bevinden zich niet in een douane-entrepot.<sup>438</sup> Dit type entrepot kan zich zelfs over het grondgebied van meer dan één lidstaat uitstrekken.

#### *Entrepot type F*

Dit is een publiek entrepot beheerd door overheid. In Nederland komt dit type entrepot niet voor.

Aan de opslag in entrepot is normaliter geen tijdslimiet verbonden. Alleen in uitzonderlijke gevallen kunnen de douaneautoriteiten een termijn stellen.<sup>439</sup> De wezenlijke functie van douane-entrepots is gelegen in de opslag van goederen. Goederen in entrepot mogen niet worden bewerkt of verwerkt. Wel toegestaan zijn gebruikelijke behandelingen om de goederen in goede staat te houden, de presentatie of handelskwaliteit te verbeteren en de distributie of wederverkoop voor te bereiden.<sup>440</sup> Dergelijke behandelingen zijn er in beginsel niet op gericht de overgang van een goed van het ene naar het volgende handelsstadium mogelijk te maken.<sup>441</sup>

### **6.3.5 Actieve veredeling**

Bij toepassing van de douaneregeling actieve veredeling worden goederen feitelijk het douanegebied binnengebracht waarbij het de bedoeling is dat de goederen na bewerking of verwerking het douanegebied weer feitelijk zullen verlaten. Deze regeling bereikt dat producenten goederen van buiten het douanegebied feitelijk kunnen invoeren, de goederen vervolgens kunnen bewerken in het douanegebied en de goederen vervolgens feitelijk kunnen uitvoeren, zonder dat op de feitelijk ingevoerde goederen douanerechten drukken. Zo kunnen bedrijven in de Europese Unie op de markt buiten de Europese Unie beter concurreren met producenten die buiten de Europese Unie produceren. De wezenlijke belangen van communautaire producenten mogen door toepassing van de regeling niet worden geschaad.<sup>442</sup> De regeling stimuleert het bedrijfsleven in de Europese Unie. In art. 539 van het UCDW wordt geregeld dat de zogenoemde

438. Punt & Van Vliet 2000, blz. 243.

439. Art. 108 van het CDW.

440. Art. 109 van het CDW

441. HvJ 20 april 1983, nr. 49/82 (Commissie/Nederland), ECLI:EU:C:1983:100, Jur. blz. 01195.

442. Art. 117, aanhef en onderdeel c, van het CDW en HvJ 16 december 1997, nr. C-325/96 (Fábrica de Queijo Eru Portuguesa Lda), ECLI:EU:C:1997:615, Jur. blz. I-07249.

economische voorwaarden waaronder van de douaneregeling gebruik kan worden gemaakt in een groot aantal gevallen wordt geacht te zijn vervuld.<sup>443</sup> In andere gevallen kan een onderzoek worden ingesteld naar het voldaan zijn aan de economische voorwaarden.<sup>444</sup>

Er zijn twee systemen van actieve veredeling. Er bestaat actieve veredeling in de vorm van het schorsingssysteem en actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem.

### 6.3.6 Behandeling onder douanetoezicht

Met de douaneregeling behandeling onder douanetoezicht wordt een aantal situaties gefaciliteerd waarin een eindproduct na een bewerking onder het douanetarief lager is belast, dan het product voor de bewerking. Bij toepassing van de douaneregeling behandeling onder douanetoezicht mogen de goederen bewerkingen ondergaan alvorens ze in het vrije verkeer worden gebracht. Zodoende kan bij het in het vrij verkeer brengen het lagere douanetarief na bewerking van de goederen worden toegepast. Overigens wordt onder het DWU behandeling onder douanetoezicht als een aparte douaneregeling afgeschaft en gaat de regeling deel uitmaken van de regeling actieve veredeling.

### 6.3.7 Tijdelijke invoer

Bij bepaalde goederen, zoals vervoermiddelen en reizigersbagage van reizigers wonend buiten de Europese Unie, is de band met het douanegebied normaliter van voorbijgaande aard. Voor dergelijke situaties bestaat de regeling tijdelijke invoer. Het is bij toepassing van de douaneregeling tijdelijke invoer de bedoeling dat de goederen het douanegebied uiteindelijk weer verlaten. Voor toepassing van de regeling moet een vergunning worden aangevraagd. Overigens kan dit veelal op vrij eenvoudige wijze, zoals op luchthaven Schiphol door het lopen door het zogenoemde groene kanaal.

Bij de regeling tijdelijke invoer gaat het om de mogelijkheid niet-communautaire goederen te gebruiken in het douanegebied.<sup>445</sup>

Er bestaan twee soorten tijdelijke invoer. Er is tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer en tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer.

443. Ik wijs bijvoorbeeld op art. 539, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het UCDW waarbij bij de in bijlage 73 genoemde invoergoederen sprake is van voldoening aan de economische voorwaarden mits de waarde van de invoergoederen per aanvrager, per kalenderjaar, per achtcijfercode van de gecombineerde nomenclatuur niet meer bedraagt dan € 150.000.

444. Art. 502 van het UCDW.

445. Art. 137 van het CDW.

### 6.3.8 Passieve veredeling

Bij toepassing van de douaneregeling passieve veredeling worden goederen uitgevoerd voor bewerking buiten het douanegebied. Dit betreffen goederen die zich bij plaatsing onder de douaneregeling in het vrije verkeer bevinden. De bedoeling is dat na bewerking, de bewerkte goederen weer terug worden gebracht naar het douanegebied en daar in het vrije verkeer worden gebracht. Hierbij wordt dan bij de berekening van de verschuldigde douanerechten rekening gehouden met het gegeven dat de goederen bij plaatsing onder de regeling reeds in het douanegebied in het vrije verkeer waren.

### 6.3.9 Uitvoer

Bij toepassing van de douaneregeling uitvoer betreft het goederen die zich al in het vrije verkeer van het douanegebied bevinden, dus communautaire goederen. Bij de “uitvoer” van niet-communautaire goederen is er douane-technisch sprake van wederuitvoer.

De goederen kunnen bij een bepaald douanekantoor onder de douaneregeling uitvoer worden geplaatst. Dit kantoor is het kantoor van uitvoer. Vervolgens kunnen de goederen onder dekking van de aangifte worden vervoerd naar een ander douanekantoor, bijvoorbeeld in een andere lidstaat, het zogenoemde kantoor van uitgang, en vandaar daadwerkelijk worden uitgevoerd. Het kantoor van uitgang geeft een bericht aan het kantoor van uitvoer. Na dat bericht zijn de goederen douane-technisch uitgevoerd. Mochten de goederen toch niet worden uitgevoerd dan dient dit aan het kantoor van uitvoer te worden gemeld.<sup>446</sup>

## 6.4 AANPASSEN AANGIFTE

Onder bepaalde voorwaarden kunnen douaneaangiften worden gewijzigd, ongeldig verklaard of herzien.

Art. 65 van het CDW regelt het wijzigen van de aangifte. In beginsel wordt het de aangever op verzoek toegestaan om een of meer vermeldingen in de aangifte te wijzigen nadat deze door de douaneautoriteiten is aanvaard. Dit kan niet meer gebeuren nadat de goederen zijn vrijgegeven.

Onder bepaalde voorwaarden kan een aangifte op grond van art. 66 van het CDW ongeldig worden gemaakt. Het moet gaan om situaties waarbij de aangever aantoonst dat de goederen bij vergissing voor de in de aanvaarde aangifte genoemde douaneregeling zijn aangegeven<sup>447</sup> of dat ten gevolge van bijzondere

446. Art. 792 bis van het UCDW.

447. In de uitspraak van de Tariefcommissie van 17 maart 1986, nr. 12 109 T, UTC 1986/54 m.nt. Peeters, handelde het om een kampeerauto die was aangegeven voor het vrije verkeer terwijl er onderhandelingen bezig waren over een verkoop naar Libië. Toen die verkoop doorging kon er naar het oordeel van de Tariefcommissie niet worden gesproken van een vergissing. Dit voorbeeld illustreert dat douanerechten in verband met het brengen van goederen in het vrije verkeer op een goed blijven drukken, ook al wordt het goed na korte tijd uitgevoerd.

omstandigheden, de plaatsing van de goederen onder de douaneregeling waarvoor zij zijn aangegeven niet meer is gerechtvaardigd. Na het vrijgeven van de goederen is het ongeldig maken van de aangifte op grond van art. 66, tweede lid, van het CDW in principe niet mogelijk. Art. 251 van het UCDW handelt over de voorwaarden waaronder een aangifte in afwijking van art. 66, tweede lid, van het CDW nadat vrijgave is verleend toch ongeldig kan worden verklaard. Zo kan onder bepaalde voorwaarden een aangifte ongeldig worden gemaakt bij aangifte van goederen die bij vergissing zijn aangegeven voor een douaneregeling die de verplichting tot betaling van douanerechten inhield. Bij toepassing van art. 251 van het UCDW mogen de goederen niet zijn gebruikt onder andere voorwaarden dan die gelden voor de douaneregeling waarvoor zij waren bestemd. Het is mij niet duidelijk wat hiermee wordt bedoeld. Moet een goed dat een belanghebbende alsnog wil aangeven voor opslag in douane-entrepot al die tijd reeds in een entrepot hebben verbleven? Wat zijn de voorwaarden waaraan moet zijn voldaan bij douanevervoer? En als een goed achteraf onder de douaneregeling wordt gebracht, hoe verhoudt dit zich dan met art. 203 van het CDW, waarbij iedere handeling waarbij geen sprake meer is van douanetoezicht als een onttrekking (met, zoals zal blijken, in beginsel het ontstaan van een douaneschuld en het optreden van het belastbare feit invoer van goederen tot gevolg) wordt aangemerkt? Moet het goed in een dergelijke situatie dus de hele tijd onder douanetoezicht zijn geweest? Wellicht ziet gebruik in de zin van art. 251 van het UCDW op bewerkingen aan de goederen.

Uitgangspunt is dat een douaneaangifte onherroepelijk is, zodra zij is aanvaard.<sup>448</sup> De douaneautoriteiten kunnen een aangifte na de vrijgave van de goederen herzien.<sup>449</sup> Herziening kan ambtshalve of op verzoek van de aangever plaatsvinden. Herzien houdt in het opnieuw onderzoeken.<sup>450</sup> De term “kunnen” lijkt een zekere vrijblijvendheid te suggereren. Advocaat-generaal Van Hilten leidt terecht uit de rechtspraak van het HvJ af dat indien de aangever verzoekt om een herziening door de douaneautoriteiten alleen dan mag worden afgezien van een hernieuwd onderzoek van de aangifte, indien zo’n herziening niet kan plaatsvinden omdat een daartoe te verrichten controle onmogelijk is, bijvoorbeeld omdat de (vrijgegeven) goederen niet meer kunnen worden aangebracht.<sup>451</sup> Art. 78 van het CDW voorziet er niet in dat de aangifte wordt vervangen door een aangifte van een andere persoon.<sup>452</sup>

Als blijkt dat de bepalingen die voor de betrokken douaneregeling gelden op grond van onjuiste of onvolledige gegevens zijn toegepast, nemen de douane-

448. HvJ 15 september 2011, nr. C-138/10 (DP grup EOOD), ECLI:EU:C:2011:587, Jur. blz. I-08369, punt 41.

449. Art. 78 van het CDW.

450. HvJ 20 oktober 2005, nr. C-468/03 (Overland Footwear Ltd (II)), ECLI:EU:C:2005:624, Jur. blz. I-08937, punt 45.

451. Conclusie advocaat-generaal Van Hilten van 10 juni 2014, nr. 13/04052, ECLI:NL:PHR:2014:537, punt 7.4 en volgende, waarin zij onder andere verwijst naar het arrest van het HvJ van 20 oktober 2005, nr. C-468/03 (Overland Footwear Ltd (II)), ECLI:EU:C:2005:624, Jur. blz. I-08937, punten 46 t/m 51.

452. HR 13 maart 2015, nr. 13/04052, ECLI:NL:HR:2015:550, V-N 2015/17.5.

autoriteiten de nodige maatregelen om een en ander recht te zetten.<sup>453</sup> De bewoordingen “onjuiste of onvolledige gegevens” moeten naar het oordeel van het HvJ aldus worden uitgelegd dat daaronder zowel materiële fouten of vergissingen<sup>454</sup> als een onjuiste uitlegging van het toepasselijke recht vallen.<sup>455</sup> In de tekst van art. 78 van het CDW is geen termijn opgenomen waarbinnen kan worden herzien.

## 6.5 DOUANEONTWIKKELINGEN

Op het gebied van het douanerecht is er een aantal ontwikkelingen. Ik denk hierbij niet alleen aan de regelgevende operatie waarbij het CDW (wellicht) wordt vervangen door het DWU. Ik denk hierbij met name aan de trend waarbij de douaneautoriteiten zich richten op veiligheid. Met name sinds de aanslagen in de Verenigde Staten op 11 september 2001 is er meer aandacht gekomen voor de rol die de douaneautoriteiten spelen bij veiligheid.

In dit kader wordt er gewerkt aan het beheersen van risico's door het autoriseren van marktdeelnemers. Zo is in het douanerecht de zogenoemde authorised economic operator tot ontwikkeling gekomen. Het gaat er om te bereiken dat bedrijven die goederen invoeren hun bedrijfsprocessen op orde hebben en zaken doen met betrouwbare handelspartners. Des te beter de bedrijven die goederen invoeren hun processen op orde hebben, en weten met wie ze zaken doen, des te meer de douaneautoriteiten hierop kunnen vertrouwen en daarmee rekening kunnen houden in het verdelen van de controlecapaciteit. De douaneautoriteiten willen in een zo vroeg mogelijk stadium op de hoogte worden gesteld van goederen die onderweg zijn naar de Europese Unie.

Overigens wordt het douaneproces, evenals vele andere terreinen, steeds meer een papierloze omgeving.<sup>456</sup>

## 6.6 SAMENVATTING

Goederen die het douanegebied worden binnengebracht moeten in beginsel worden aangebracht bij de douaneautoriteiten. Ieder goed moet een douanebestemming worden gegeven. Tussen het tijdstip dat de goederen worden aangebracht bij de douaneautoriteiten en het plaatsen van de goederen onder een douanebestemming bevinden de goederen zich in tijdelijke opslag.

453. Art. 78, derde lid, van het CDW en HvJ 20 oktober 2005, nr. C-468/03 (Overland Footwear Ltd (II)), ECLI:EU:C:2005:624, Jur. blz. I-08937, punt 52.

454. Advocaat-generaal Van Hilten wijst er in haar conclusie van 10 juni 2014, nr. 13/04052, ECLI:NL:PHR:2014:537, punt 7.8 en volgende op dat in de Engelse, Franse en Duitse taalversie niet wordt gesproken over een vergissing maar, (in de respectievelijke talen) over een omissie.

455. HvJ 20 oktober 2005, nr. C-468/03 (Overland Footwear Ltd (II)), ECLI:EU:C:2005:624, Jur. blz. I-08937, punt 63.

456. Vergelijk de Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en Sociaal comité - Eenvoudige en papierloze procedures voor de douanediensdiensten en de marktdeelnemers, COM/2003/0452 def.



Er zijn een vijftal douanebestemmingen: het plaatsen van goederen onder een douaneregeling, de vrije zone of vrij entrepot, wederuitvoer van goederen, vernietiging van goederen en afstaan van goederen. Er zijn acht douaneregelingen: in het vrije verkeer brengen, douanevervoer, het stelsel van douane-entrepots, actieve veredeling, behandeling onder douanetoezicht, tijdelijke invoer, passieve veredeling en uitvoer.

Onder bepaalde voorwaarden kunnen douaneaangiften worden gewijzigd, ongeldig verklaard of herzien.

Een belangrijke ontwikkeling op het terrein van de douane is de nadruk op veiligheid. Dit uit zich in het autoriseren van marktdeelnemers. Hiermee wordt getracht te bereiken dat bedrijven die goederen invoeren hun bedrijfsprocessen op orde hebben en weten met wie ze zaken doen.

## 7 *Belastbare feiten*

### 7.1 INLEIDING

In de Btw-richtlijn zijn vier belastbare feiten opgenomen. Dit zijn leveringen van goederen, diensten, intracommunautaire verwervingen van goederen en invoer van goederen.<sup>457</sup>

Ik duid de belastbare feiten leveringen van goederen en intracommunautaire verwerving van goederen in dit onderzoeksverslag veelal kortweg aan als leveringen en intracommunautaire verwervingen. Bij de belastbare feiten die ik aanduid als leveringen (van goederen), diensten en intracommunautaire verwervingen (van goederen) is er pas sprake van een op grond van art. 2 van de Btw-richtlijn aan btw onderworpen handeling en kan er dus alleen een belastbaar feit optreden indien er aan een aantal extra voorwaarden wordt voldaan. Zo is een levering van goederen pas aan btw onderworpen als het gaat om een levering van goederen onder bezwarende titel die binnen het grondgebied van een lidstaat plaatsvindt, waarbij de levering van goederen moet plaatsvinden door een als zodanig handelende belastingplichtige. Bij het belastbare feit invoer van goederen gelden, althans op grond van art. 2 van de Btw-richtlijn, geen andere voorwaarden dan dat er sprake moet zijn van invoer van goederen.<sup>458</sup>

In de paragrafen 7.2 tot en met 7.5 ga ik in op de belastbare feiten voor de btw. Ik behandel respectievelijk de levering (paragraaf 7.2), de dienst (paragraaf 7.3), de intracommunautaire verwerving (paragraaf 7.4) en de invoer van goederen (paragraaf 7.5). In paragraaf 7.6 ga ik in op het belastbare feit voor de douanerechten, het ontstaan van een douaneschuld. Ten slotte volgt in paragraaf 7.7 een samenvatting.

457. Het btw-stelsel dat is geregeld in de Btw-richtlijn is gebaseerd op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen. HvJ 21 november 2013, nr. C-494/12 (Dixons Retail plc), ECLI:EU:C:2013:758, V-N 2013/61.16, punt 19.

458. Ik wijs in dit verband echter op de artikelen 30 en 71 van de Btw-richtlijn die in hoofdstuk 15 worden behandeld. Op grond van die artikelen lijkt het belastbare feit invoer van goederen pas op te treden als niet alleen sprake is van invoer van goederen zoals omschreven in art. 30 van de Btw-richtlijn, maar er bovendien geen uitstel of afstel van het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn meer van toepassing is.

Er zijn in het btw-systeem twee belastbare feiten die primair zien op transacties: leveringen en diensten.<sup>459</sup> In deze paragraaf behandel ik de levering. In een lidstaat treedt een belastbaar feit op bij de levering van goederen in die lidstaat door een belastingplichtige in het kader van zijn of haar activiteiten tegen vergoeding. Bij een levering gaat het in beginsel om de overdracht of overgang van de macht om over een goed te beschikken. Dit kan ook het geval zijn als er geen overgang van de juridische eigendom van het goed plaatsvindt.<sup>460</sup> Het belastbare feit levering is dus gericht op een transactie, de overdracht van de macht om over een goed te beschikken tegen vergoeding. Met een levering worden bepaalde handelingen gelijkgesteld, zoals bepaalde privé-onttrekkingen,<sup>461</sup> verstrekkingen om niet, of de overbrenging van goederen naar een andere lidstaat.<sup>462,463</sup>

Het belastbare feit levering, kan evenals het in paragraaf 7.3 te behandelen belastbare feit dienst niet, via bepaalde douaneregimes, worden uitgesteld. Zodra er sprake is van een handeling die is aan te merken als de overdracht van een goed en er voldaan is aan de overige voorwaarden (tegen vergoeding, door een belastingplichtige en in de bepaalde lidstaat) treedt het belastbare feit op.<sup>464</sup>

De btw wordt bij leveringen en diensten verschuldigd op het tijdstip waarop de levering of dienst wordt verricht.<sup>465</sup> Voor zover er sprake is van vooruitbetalingen wordt de btw verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen.<sup>466</sup> In dat geval wordt de btw dus verschuldigd voordat het belastbare feit heeft plaatsgevonden. Lidstaten kunnen voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen bepalen dat de btw wordt verschuldigd uiterlijk bij uitreiking van de factuur, of uiterlijk bij ontvangst van de prijs, of bij het niet tijdig uitreiken van een factuur binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit. Dit is geregeld in art. 66 van de Btw-richtlijn. In veel gevallen waarbij art. 66 van de Btw-richtlijn wordt

459. Het belastbare feit intracommunautaire verwerving is in veel gevallen ook gekoppeld aan een transactie, maar is eerst en vooral een belastbaar feit dat wordt geheven ter zake van binnen-grensoverschrijding door goederen. Het belastbare feit invoer van goederen wordt eerst en vooral geheven ter zake van buitengrensoverschrijding van goederen. Vanzelfsprekend kan ook deze grensoverschrijding plaatsvinden in het kader van een transactie.

460. Art. 14 van de Btw-richtlijn, HvJ 8 februari 1990, nr. C-320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV), ECLI:EU:C:1990:61, BNB 1990/271 m.nt. Reugebrink.

461. Vergelijk art. 16 van de Btw-richtlijn.

462. Dit laatste in verband met het in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen plaatsvindende belastbare feit intracommunautaire verwerving van goederen.

463. Ik wijs voorts op de zogenoemde interne leveringen of diensten, geregeld in de artikelen 18 en 28 van de Btw-richtlijn. Het gaat hier om handelingen die bij belastingplichtigen plaatsvinden die niet alleen belaste prestaties verrichten en die als levering of dienst worden aangemerkt. Dit aanmerken van bepaalde handelingen als belastbare feiten zorgt ervoor dat bij dergelijke handelingen een vergelijkbare btw-druk rust ongeacht de keuze of dergelijke handelingen door de belastingplichtige zelf worden verricht, of worden uitbesteed aan derden. Een integratieheffing is een interne levering.

464. Zij het dat lidstaten verschillende mogelijkheden hebben om het tijdstip van de verschuldigdheid van btw ter zake van leveringen of diensten te regelen.

465. Art. 63 van de Btw-richtlijn.

466. Art. 65 van de Btw-richtlijn.

toegepast, zal er een verschil bestaan tussen het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt en het tijdstip van verschuldigdheid van de btw.

Bij een aantal prestaties is het de vraag of er sprake is van één enkele prestatie of van meerdere prestaties. In zijn arrest in de zaak Card Protection Plan Ltd (CPP)<sup>467</sup> heeft het HvJ hierover uitleg gegeven met betrekking tot diensten. Het HvJ overwoog:

“29 Dienaangaande is het, gelet op de tweeledige omstandigheid, dat ingevolge art. 2, lid 1, van de Zesde richtlijn elke dienstverrichting normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, en dat de dienstverrichting waarbij economisch gesproken één dienst wordt verleend, niet kunstmatig uit elkaar worden gehaald teneinde de functionaliteit van het BTW-stelsel niet aan te tasten, van belang vast te stellen, wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn teneinde te bepalen of de belastingplichtige de consument, beschouwd als een modale consument, meerdere, van elkaar te onderscheiden hoofddiensten dan wel één enkele dienst verleent.

30 Beklemtoond zij, dat er met name sprake is van één dienst ingeval een of meerdere elementen moeten worden geacht de hoofddienst te vormen, terwijl een of meer andere elementen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende diensten, die het fiscale lot van de hoofddienst delen. Een dienst moet worden beschouwd als bijkomend bij een hoofddienst, wanneer hij voor de klanten geen doel op zich is, doch een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken (...)”

De Hoge Raad heeft overwogen dat deze regels ook van toepassing zijn als een prestatie leveringselementen bevat.<sup>468</sup> Dit volgt ook uit de arresten van het HvJ in de zaak Levob<sup>469</sup> en in de zaak Manfred Bog e.a.<sup>470</sup>

Leveringen kunnen onderdeel vormen van een handelsketen. Er is in een handelsketen een veelheid van schakels bestaande uit leveringen en eventueel diensten die uiteindelijk in beginsel resulteren in de heffing van btw ter zake van de levering of de dienst die wordt verricht aan degene die de goederen verbruikt.<sup>471</sup> Het kan dat in een handelsketen hetzelfde goed wordt verhandeld, of dat het goed in een bewerkte vorm wordt verhandeld. Een belastingplichtige die goederen aankoopt, kan deze bijvoorbeeld gebruiken bij het verrichten van prestaties bestaande in leveringen of diensten.

467. HvJ 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan Ltd (CPP)), ECLI:EU:C:1999:93, BNB 1999/224 m.nt. Van Hilten.

468. De Hoge Raad overwoog in zijn arrest van 12 juli 2013, nr. 11/04272, ECLI:NL:HR:2013:28, BNB 2013/90 m.nt. Bijl, punt 3.4.1: “Vooropgesteld wordt dat wanneer een ondernemer krachtens een met een andere ondernemer gesloten overeenkomst jegens die andere ondernemer prestaties (leveringen en/of diensten) tegen een vergoeding verricht, aan de hand van de in het door het Hof vermelde arrest Card Protection Plan Ltd (CPP) opgenomen richtlijnen moet worden bepaald of sprake is van een jegens die andere ondernemer verrichte prestatie dan wel meerdere, te onderscheiden prestaties.”

469. HvJ 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV), ECLI:EU:C:2005:649, BNB 2006/115 m.nt. Van Zadelhoff.

470. HvJ 10 maart 2011, nrs. C-497/09, C-499/09, C-501/99 en C-502/99 (Manfred Bog e.a.), ECLI:EU:C:2011:135, V-N 2011/18.17.

471. Dit kan ook een zogenoemde vrijgestelde belastingplichtige zijn.

### 7.3 DIENST

Naast de levering is er in het binnenlandse verkeer het belastbare feit van de dienst. Een dienst is elke handeling die geen levering is. Ook een dienst ziet, evenals een levering op een transactie. Er vindt een prestatie, een transactie plaats, waarbij de ene (rechts)persoon een dienst verricht aan een andere (rechts)persoon. Er is sprake van een transactie tussen meerdere (rechts)personen, waar voor de heffing van de btw bij wordt aangesloten. Er kan pas sprake zijn van het optreden van het belastbare feit dienst als er sprake is van een handeling die plaatsvindt tegenover een vergoeding in een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige. Die handeling hoeft niet veel in te houden. Een dienst kan niet alleen plaatsvinden door iets te doen, maar ook door iets na te laten, bijvoorbeeld het zich niet begeven op bepaalde markten. Bepaalde handelingen worden met een dienst gelijkgesteld, zoals het gebruik van tot het bedrijf behorende goederen voor privédoeleinden.<sup>472</sup>

Voor het tijdstip van verschuldigdheid van de btw ter zake van diensten en voor de beoordeling of er bij prestaties mede bestaande uit meerdere dienstelementen sprake is van één enkele prestatie of van meerdere prestaties verwijst ik naar paragraaf 7.2.

Dienstverlening kan onderdeel vormen van een handelsketen. Een belastingplichtige aan wie diensten worden verleend, kan deze gebruiken bij het verrichten van prestaties bestaande in leveringen of diensten.

### 7.4 INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVING

#### 7.4.1 Inleiding

Met ingang van 1 januari 1993 kennen we in de Gemeenschap in het btw-systeem het belastbare feit intracommunautaire verwerving van goederen. In verband met het verdwijnen van de interne grenzen in het kader van “Europa 1992”, werd het belastbare feit invoer van goederen beperkt tot het binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen van buiten de Gemeenschap.<sup>473</sup> Formaliteiten bij het overschrijden van binnengrenzen moesten worden afgeschaft. Er mocht op de interne markt van de Europese Unie geen sprake zijn van fysiek aan de grenzen tussen de lidstaten te vervullen formaliteiten. De lidstaten waren kennelijk nog niet toe aan een verrekeningsstelsel tussen de lidstaten, zoals dat door de Commissie was voorgesteld in het zogenoemde Witboek voor de voltooiing van de interne markt. Er diende daarom een regeling te komen die ten aanzien van goederen in het intracommunautaire verkeer die van een lidstaat naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd zou zorgen dat in bepaalde gevallen de btw-druk van de lidstaat waar de goederen naartoe

<sup>472</sup>. Vergelijk art. 26 van de Btw-richtlijn.

<sup>473</sup>. Voor 1 januari 1993 was er ook tussen de lidstaten van de Gemeenschap sprake van invoer en uitvoer van goederen.

werden verzonden of vervoerd werden zou gelden. Het nieuwe belastbare feit intracommunautaire verwerving van goederen werd geïntroduceerd.

Het belastbare feit intracommunautaire verwerving ziet op bepaalde gevallen waarin goederen van de ene lidstaat naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd. De intracommunautaire verwerving vindt plaats in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen. De intracommunautaire verwerving is een correctiemechanisme dat ervoor zorgt, dat indien goederen van de ene lidstaat naar een andere worden verplaatst, onder bepaalde voorwaarden btw wordt verschuldigd in de lidstaat van aankomst van de goederen, en naar het btw-tarief van die lidstaat.<sup>474</sup> De intracommunautaire verwerving in het land van aankomst gaat altijd gepaard met een, al dan niet fictieve, levering in het land van vertrek van de goederen. Een belastbaar feit dat te maken heeft met grensoverschijding wordt gekoppeld aan het in beginsel plaatsvinden van een levering.

Een levering die samenhangt met een intracommunautaire verwerving, is vrijgesteld met recht op aftrek van btw,<sup>475</sup> tenzij er sprake is van de levering van goederen die op grond van art. 132 of art. 135 van de Btw-richtlijn zijn vrijgesteld.<sup>476</sup> Bij het optreden van het belastbare feit intracommunautaire verwerving wordt in beginsel btw verschuldigd. Bij de leveringen die ten grondslag liggen aan een intracommunautaire verwerving, wordt door de autoriteiten met behulp van een informatiesysteem<sup>477</sup> nagegaan, of de vergoedingen ter zake van aangegeven leveringen met vrijstelling vanwege leveringen die leiden tot een intracommunautaire verwerving, enigszins<sup>478</sup> aansluiten bij de aangegeven intracommunautaire verwervingen.

Anders dan bij het belastbare feit invoer van goederen kan de regelgever zich het bij het belastbare feit van de intracommunautaire verwerving nog wel veroorloven een redelijk strak verband met een transactie te handhaven. Als er immers in bepaalde situaties geen sprake is van een intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst van de goederen, is er immers weliswaar

474. Een andere methode waarbij kan worden gezorgd voor btw-druk in het land waar de goederen naartoe worden vervoerd, vormen bepalingen waarbij de levering wordt geacht op te treden in het land van aankomst van het vervoer. Ik wijs op de regeling afstandsverkoop en de regeling van de montagelevering.

475. De artikelen 138 en 139 van de Btw-richtlijn.

476. Bij een intracommunautaire verwerving is er bij gebruik voor belaste prestaties in de lidstaat van aankomst van de goederen recht op aftrek van btw op grond van art. 168, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn. Bij de met intracommunautaire verwervingen samenhangende leveringen bestaat er een recht op aftrek van btw op grond van art. 169, aanhef en onderdeel b, juncto art. 138 van de Btw-richtlijn. Voor zover een levering van goederen afgezien van het intracommunautaire aspect zou zijn vrijgesteld zonder een recht op aftrek van btw op grond van de artikelen 132 of 135 van de Btw-richtlijn bestaat er echter geen recht op aftrek van de btw. HvJ 7 december 2006, nr. C-240/05 (Eurodental Sàrl), ECLI:EU:C:2006:763, V-N 2007/2.17.

477. De kern van het administratieve controlesysteem inzake intracommunautaire transacties vormt naar volgt uit de Nederlandse wetsgeschiedenis de verplichting die de leverancier heeft om periodiek een opgave te doen aan de belastingautoriteiten van de leveringen die zijn vrijgesteld omdat ze samenhangen met een intracommunautaire verwerving. Kamerstukken II, 1991/92, 22712, nr. 3, blz. 21.

478. Ik schrijf enigszins, omdat er praktisch gezien zoveel afwijkingen zijn, dat niet iedere geringe afwijking kan worden onderzocht.

geen sprake van een btw-druk op de goederen in de lidstaat van aankomst van de goederen, maar is er dan in beginsel nog altijd de btw-druk op de goederen in de tot de Gemeenschap behorende lidstaat van verzending van de goederen of waar het vervoer van de goederen aanvangt. Deze situatie is anders bij het belastbare feit invoer van goederen. Bij het ontbreken van het belastbare feit invoer van goederen in de Gemeenschap waar de goederen naartoe worden vervoerd of verzonden, zijn er geen btw-opbrengsten die ten goede komen aan (de lidstaten van) de Europese Unie. Een eventuele druk van een indirecte belasting vergelijkbaar met de btw in een derde land doet hier niet aan af.

Veelal zal een intracommunautaire transactie zijn gekoppeld aan een levering tussen meerdere (rechts)personen, dus aan een transactie, maar dat is vanwege de functie van correctiemechanisme niet altijd het geval. In zoverre vertoont het belastbare feit intracommunautaire verwerving enige verwantschap met het belastbare feit invoer van goederen, dat immers haar bestaansrecht ontleent aan het zijn van een steunheffing om goederen van buiten de Gemeenschap in beginsel aan een btw-druk te onderwerpen, in overeenstemming met de btw-druk die rust op leveringen en diensten in de lidstaat van invoer. Men zou de intracommunautaire verwerving van goederen als een soort binnen de Europese Unie, vanwege grensoverschrijding van goederen, plaatsvindend belastbaar feit invoer van goederen kunnen beschouwen. Toch heeft de intracommunautaire verwerving van goederen nog een redelijk strak verband met transacties in de vorm van leveringen.

Bij ABC-transacties kan er sprake zijn van meerdere leveringen. Indien goederen bij ABC-transacties echter slechts eenmaal van de ene lidstaat naar een andere lidstaat worden gebracht, kan er slechts eenmaal een intracommunautaire verwerving optreden.

De intracommunautaire verwerving van goederen wordt gedefinieerd in art. 20 van de Btw-richtlijn. Als intracommunautaire verwerving van goederen wordt beschouwd het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed. De intracommunautaire verwerving vindt plaats in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer.<sup>479</sup>

Op grond van art. 20 van de Btw-richtlijn wordt als intracommunautaire verwerving van goederen beschouwd, onder bepaalde voorwaarden, het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak. Er vindt dus in beginsel een koppeling met een levering, een transactie, plaats. Een levering is immers gedefinieerd als de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Daarnaast zijn er in de artikelen 21 en 22 van de Btw-richtlijn echter enkele situaties opgenomen waarbij, hoewel er geen sprake is van een transactie die als zij zich

479. Art. 40 van de Btw-richtlijn.

op het grondgebied van één lidstaat had afgespeeld zou zijn aangemerkt als een levering, toch een intracommunautaire verwerving van goederen optreedt. Een intracommunautaire verwerving is altijd gekoppeld aan een levering, al dan niet een zogenoemde fictieve levering. Bepaalde handelingen die als zij plaats zouden vinden in één lidstaat niet zouden worden aangemerkt als een levering, worden wel als een levering aangemerkt indien er sprake is van vervoer of verzending van goederen van de ene lidstaat naar de andere. Dit zijn zogenoemde fictieve leveringen.

Btw wordt op grond van art. 2, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn<sup>480</sup> verschuldigd ter zake van intracommunautaire verwervingen van goederen verricht binnen het grondgebied van de lidstaat onder bezwarende titel door belastingplichtigen in het kader van hun onderneming en door rechtspersonen die geen belastingplichtige zijn. Voorts vinden bij zogenoemde nieuwe vervoermiddelen<sup>481</sup> intracommunautaire verwervingen ook plaats bij intracommunautaire verwervingen door particulieren, mits er sprake is van een bezwarende titel.

Aan de intracommunautaire verwervingen ten grondslag liggende leveringen vinden in beginsel plaats door belastingplichtigen.<sup>482</sup> In de Btw-richtlijn wordt degene die nieuwe vervoermiddelen levert waarbij de nieuwe vervoermiddelen naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd met betrekking tot die levering als belastingplichtige aangemerkt.<sup>483</sup> Hierdoor wordt een nieuw vervoermiddel in het kader van de regeling van intracommunautaire verwervingen altijd geleverd door een belastingplichtige. De intracommunautaire verwerving van accijnsgoederen is een belastbaar feit voor de btw ook als de goederen niet worden geleverd door een belastingplichtige, mits er sprake is van een bezwarende titel. Er vindt bij particulieren die geen rechtspersoon zijn geen intracommunautaire verwerving plaats van accijnsgoederen.

Als een leverancier niet kan bewijzen dat de goederen naar een andere lidstaat worden vervoerd en/of niet kan bewijzen dat de afnemer in de lidstaat van aankomst is onderworpen aan de heffing ter zake van een intracommunautaire verwerving kan de vrijstelling niet worden toegepast en zal er moeten worden gehandeld als ware er sprake van een binnenlandse levering. De afnemer zal overigens ook in dit geval een intracommunautaire verwerving in het land van aankomst van de goederen dienen aan te geven.

Een intracommunautaire verwerving vindt plaats op het tijdstip waarop de intracommunautaire verwerving wordt verricht. De intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht te zijn verricht op het tijdstip waarop de levering van soortgelijke goederen binnen het grondgebied van de lidstaat wordt geacht

480. Art. 1 van de Wet.

481. Het begrip nieuwe vervoermiddelen wordt gedefinieerd in art. 2, tweede lid, van de Btw-richtlijn.

482. Art. 2, eerste lid, aanhef en onderdeel b, sub i, van de Btw-richtlijn.

483. Art. 9, tweede lid, van de Btw-richtlijn.



te zijn verricht. De btw wordt verschuldigd op de 15<sup>e</sup> van de maand volgend op die waarin het belastbare feit zich heeft voorgedaan.<sup>484</sup>

In een aantal gevallen doet zich geen intracommunautaire verwerving voor. Gedacht kan worden aan de levering van andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen of accijnsgoederen door een zogenoemde kleine belastingplichtige, bij een zogenoemde montagelevering, bij toepassing van de zogenoemde margeregeling en bij toepassing van de zogenoemde veilingregeling.

Er vindt op grond van art. 3, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn ook geen aan btw onderworpen intracommunautaire verwerving plaats bij een intracommunautaire verwerving door een belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon van goederen waarvan de levering op grond van de artikelen 148 of 151 van de Btw-richtlijn in de betreffende lidstaat zouden zijn vrijgesteld. Het gaat in art. 148 van de Btw-richtlijn om (de bevoorrading van) (lucht)schepen en in art. 151 van de Btw-richtlijn om leveringen die onder de diplomatieke vrijstelling vallen.

Voorts vindt op grond van art. 3, tweede lid, van de Btw-richtlijn geen intracommunautaire verwerving plaats bij belastingplichtigen die vallen onder de landbouwregeling,<sup>485</sup> bij volledig vrijgestelde belastingplichtigen<sup>486</sup> en bij rechtspersonen niet-belastingplichtigen, tenzij voor meer dan € 10.000 intracommunautair is verworven in het jaar van intracommunautair verwerven of in het daaraan voorafgaande jaar. Deze uitzondering geldt niet bij intracommunautaire verwervingen van vervoermiddelen of accijnsgoederen. Degene die, afgezien van het drempelbedrag, intracommunautair zou hebben verworven, mag er op grond van art. 3, derde lid, van de Btw-richtlijn voor kiezen dat er ongeacht het drempelbedrag sprake is van het intracommunautair verwerven van goederen.

In paragraaf 7.4.1 heb ik behandeld wat het belastbare feit intracommunautaire verwerving op grond van art. 20, eerste volzin, van de Btw-richtlijn inhoudt en op welk tijdstip dit belastbare feit zich voordoet. In de paragrafen 7.4.2 en 7.4.3 ga ik in op enkele regelingen die de werkingssfeer van het belastbare feit intracommunautaire verwerving verruimen. Een intracommunautaire verwerving hangt altijd samen met een levering. Overbrengingen door belastingplich-

484. Art. 222 van de Btw-richtlijn.

485. De niet aan btw onderworpen intracommunautaire verwervingen moeten in dat geval echter wel worden verricht ten behoeve van het landbouw-, bosbouw- of visserijbedrijf.

486. Het valt op dat in art. 3, eerste lid, aanhef en onder b, van de Btw-richtlijn slechts wordt bepaald dat er geen intracommunautaire verwerving plaatsvindt bij volledig vrijgestelde belastingplichtigen en bij rechtspersonen die niet-belastingplichtig zijn. Bij belastingplichtigen die gedeeltelijk belaste prestaties verrichten en rechtspersonen die gedeeltelijk belastingplichtig zijn geldt de uitzondering dus niet. Het is tegenwoordig nog lastig om belastingplichtigen te vinden die volledig vrijgestelde prestaties verrichten of rechtspersonen te vinden die volledig niet-belastingplichtig zijn. Scholen (veelal geen belastingplichtige of vrijgesteld belastingplichtige voor wat betreft hun onderwijsprestaties) of ziekenhuizen (vrijgesteld voor wat betreft hun prestaties op het gebied van zorg) hebben bijvoorbeeld veelal een kantine en zijn als zodanig gedeeltelijk belastingplichtig. Bij landbouwers is het opteren voor het afzien van de landbouwregeling gelet op omvangrijke investeringen gebruikelijk.

tigen van goederen van de ene lidstaat naar de andere worden in beginsel aangemerkt als een levering. Het gaat hier om handelingen die als zij in één lidstaat plaats zouden vinden geen levering zouden zijn. Ik behandel deze zogenoemde fictieve leveringen in paragraaf 7.4.2. In paragraaf 7.4.3 behandel ik andere handelingen die ook een intracommunautaire verwerving vormen. In paragraaf 7.4.4 behandel ik de zogenoemde vereenvoudigde ABC-regeling. In paragraaf 7.4.5 behandel ik enkele nationale Nederlandse regelingen. In paragraaf 7.4.6 behandel ik of niet-ingevoerde goederen zowel zijn onderworpen aan het regime van de intracommunautaire verwerving als aan het douaneregime dat geldt voor niet-ingevoerde goederen.

#### 7.4.2 Fictieve levering

Een intracommunautaire verwerving doet zich alleen voor in combinatie met een levering. Om het gewenste effect van de regeling van de intracommunautaire verwerving te bereiken is het begrip levering voor toepassing van deze regeling van de intracommunautaire verwerving wat verruimd. Er bestaat namelijk, op grond van art. 17 van de Btw-richtlijn bij belastingplichtigen ook een aantal handelingen die worden aangemerkt als een levering onder bezwarende titel. Op grond van art. 17 van de Btw-richtlijn wordt als een levering onder bezwarende titel aangemerkt de overbrenging door een belastingplichtige van een eigen goed van zijn bedrijf naar een andere lidstaat. Dit is een zogenoemde fictieve levering. Het gaat er hierbij om dat een overbrenging van een goed van de ene lidstaat naar een andere lidstaat wordt gelijkgesteld met een levering. Het gaat hier om handelingen die als zij plaats zouden vinden in één lidstaat niet zouden worden aangemerkt als een levering.

Van Vliet<sup>487</sup> meent dat er geen sprake is van een levering en een intracommunautaire verwerving indien een belastingplichtige goederen koopt van een leverancier buiten de Gemeenschap en deze goederen in een andere lidstaat laat invoeren dan waar hij is gevestigd en de goederen vervolgens naar de eigen lidstaat overbrengt of laat overbrengen. Art. 20 van de Btw-richtlijn vereist een levering. Er is in de opvatting van Van Vliet geen sprake van een levering omdat de goederen niet worden overgebracht in het kader van een transactie met een derde. In art. 20, eerste volzin, van de Btw-richtlijn gaat het over roerende lichamelijke zaken die zijn verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de goederen. Met een levering wordt op grond van art. 17 van de Btw-richtlijn gelijkgesteld de overbrenging door een belastingplichtige van een goed naar een andere lidstaat. Van een dergelijke overbrenging vanuit de lidstaat van invoer naar de lidstaat van vestiging is mijns inziens sprake. Mijns inziens is er in de door Van Vliet beschreven situatie dus sprake van een intracommunautaire verwerving en een daarmee samenhangende fictieve levering. Ook indien de goederen eerst in de lidstaat van invoer worden opgeslagen en pas daarna worden doorgevoerd van de lidstaat van invoer naar een andere lidstaat is er sprake van een fictieve levering. Er worden immers na de invoer van de goederen in een lidstaat goederen overgebracht naar een andere lidstaat.

487. Van Vliet 1998, blz. 210, met betrekking tot de Zesde richtlijn.

In een aantal gevallen vindt er geen fictieve levering plaats, bijvoorbeeld wanneer het goed wordt geleverd in het kader van een montagelevering of wanneer er sprake is van een afstandsverkoop. In die gevallen vindt er immers al een levering in het land van aankomst plaats.

#### 7.4.3 Aanvullende regelingen

Er zijn nog enkele andere omstandigheden waarbij een intracommunautaire verwerving plaatsvindt.

In art. 41 van de Btw-richtlijn wordt bepaald dat er ook een intracommunautaire verwerving plaatsvindt in de lidstaat die een btw-identificatienummer heeft toegekend, voor zover de afnemer niet aantoonbaar is dat belasting is geheven in de lidstaat van aankomst van de goederen. Door de regelgever wordt kennelijk uitgegaan van een voorzichtigheidsgedachte waarbij er beter twee keer btw kan worden geheven dan geen enkele keer. Indien het aangeven van een intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen wordt aangetoond wordt er teruggaaf verleend.<sup>488</sup>

In art. 21 van de Btw-richtlijn wordt bepaald dat als intracommunautaire verwerving van goederen mede wordt aangemerkt het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat door of voor rekening van de belastingplichtige wordt verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat waar het goed is vervaardigd, gewonnen, bewerkt, aangekocht, onderworpen aan het belastbare feit intracommunautaire verwerving, of door de belastingplichtige in het kader van zijn bedrijf in die andere lidstaat is ingevoerd. Dit artikel lijkt alleen van betekenis als de goederenoverbrenging naar de andere lidstaat geschiedt in een andere sfeer dan de bedrijfssfeer van de belastingplichtige.<sup>489</sup> Een element voor toepassing van de bepaling is immers het “voor bedrijfsdoeleinden bestemmen” wat lijkt in te houden dat de goederen afkomstig moeten zijn uit een niet-bedrijfssfeer.<sup>490</sup> Van Norden<sup>491</sup> acht de bepaling terecht in strijd met het principe dat iedere belastingplichtige gemengd

488. HvJ 22 april 2010, nrs. C-536/08 en C-539/08 (X en fiscale eenheid Facet BV/Facet Trading BV), ECLI:EU:C:2010:217, BNB 2010/321 m.nt. Van Zadelhoff.

489. Vergelijk Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 325, Mobach 2003, blz. 523, Kamerstukken II, 1992/93, 22712, nr. 8, blz. 8, Kamerstukken I, 1992/93, 22712, nr. 98b, blz. 10.

490. Mobach 2003, blz. 523. Hierbij zij opgemerkt dat art. 18, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn betreffende de integratieheffing ook de terminologie “voor bedrijfsdoeleinden bestemmen” gebruikt, waarbij het kennelijk kan gaan om goederen die in het kader van het bedrijf zijn vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd.

491. Van Norden 2007, blz. 315-316.

gebruikte goederen kan uitsluiten van de werkingssfeer van de btw, zoals het HvJ heeft uiteengezet in het arrest in de zaak Dieter Armbrrecht.<sup>492,493</sup>

Op grond van art. 20, tweede volzin, van de Btw-richtlijn is er bij rechtspersonen, andere dan belastingplichtigen, die goederen verwerven die zijn verzonden of vervoerd uit een derde land en die door deze rechtspersonen worden ingevoerd in een andere lidstaat dan die van aankomst of verzending van de goederen, sprake van goederen die worden geacht te zijn verzonden of vervoerd vanuit de lidstaat van invoer van de goederen. Met de regeling van art. 20, tweede volzin, van de Btw-richtlijn wordt naar ik aanneem bedoeld, dat als er invoer van goederen plaatsvindt in verband met een levering dat dan bij niet-belastingplichtige rechtspersonen het regime van de intracommunautaire verwerving ook van toepassing is op het gedeelte van het vervoer van de lidstaat van invoer naar de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen. In dat geval kan er, als geen van de uitzonderingen op de regeling van de intracommunautaire verwervingen van toepassing is en er sprake is van een levering onder bezwarende titel, sprake zijn van een belastbare intracommunautaire verwerving. Met de regeling wordt naar ik aanneem beoogd te voorkomen dat niet-belastingplichtige rechtspersonen<sup>494</sup> (afgezien van de regeling van het drempelbedrag) kunnen bereiken, dat op goederen een lagere btw-druk komt te rusten in het land van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen door invoer van de goederen in een lidstaat met een lager btw-tarief, dan de lidstaat waar de goederen naartoe worden verzonden of vervoerd. In de lidstaat waar het belastbare feit invoer van goederen heeft plaatsgevonden kan teruggaaf of aftrek van btw worden gevraagd.<sup>495</sup>

Uitgaande van het voorgaande behoeven de tekst van de Btw-richtlijn en van de Wet verbetering. In art. 20, tweede volzin, van de Btw-richtlijn wordt namelijk niet meer bepaald, dan dat wordt geacht dat de goederen zijn verzonden of vervoerd vanuit de lidstaat van invoer van de goederen. Ik neem aan dat zal zijn bedoeld dat deze verzending of vervoer van de goederen door een niet-belastingplichtige rechtspersoon in dat geval als een overbrenging van goederen geldt waarbij sprake is van een levering, het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over de goederen. Als er sprake is van invoer in het kader van een

492. HvJ 4 oktober 1995, nr. C-291/92 (Dieter Armbrrecht), ECLI:EU:C:1995:304, BNB 1996/62 m.nt. Van Hilten.

493. Ten aanzien van zelf vervaardigde goederen door vrijgestelde belastingplichtigen ben ik van mening dat in lidstaten die daarvoor de integratieheffing kennen de vervaardiging van die goederen niet buiten het bedrijfsvermogen kan worden gehouden (waardoor integratieheffing zou worden voorkomen). De overbrenging van voor de vervaardiging gebruikte goederen wordt, afgezien van de uitzonderingen van art. 17, tweede lid, van de Btw-richtlijn, in ieder geval tot aan de vervaardiging, getroffen door de regeling van de fictieve leveringen. Mijns inziens staat het een vrijgestelde belastingplichtige vrij om na de vervaardiging geen btw in aftrek te brengen voor het gedeelte van het goed dat voor belaste doeleinden wordt gebruikt en het goed aldus buiten het bedrijfsvermogen te houden. Deze opvatting houdt immers zoveel mogelijk rekening met de mogelijkheid goederen buiten het bedrijfsvermogen te houden en respecteert de bedoeling van de integratieheffing.

494. De regeling geldt niet voor belastingplichtigen. Voor belastingplichtigen lijkt een dergelijke regeling gelet op de regeling van de fictieve levering bij een overbrenging van een goed van een lidstaat naar een andere lidstaat niet nodig.

495. Art. 20, derde volzin, van de Btw-richtlijn en art. 30, vierde lid, van de Wet.

levering, dan is mijns inziens naar de bedoeling van de regeling in beginsel ook een levering in de lidstaat van invoer en een intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer. Deze consequentie wordt in de tekst van de Btw-richtlijn niet expliciet getrokken.<sup>496</sup> Dit manco zit ook in de tekst van art. 17a, tweede lid, van de Wet.

Er bestaat overigens geen regeling voor de situatie waarin goederen, buiten het kader van een levering, door een niet-belastingplichtige rechtspersoon worden ingevoerd in een lidstaat en pas worden overgebracht naar een andere lidstaat na eerst enige tijd te zijn opgeslagen in de eerste lidstaat.<sup>497</sup>

Ik vermoed dat de regeling ook zal zijn bedoeld voor andere goederen dan nieuwe vervoermiddelen of accijnsgoederen. Tenzij er sprake is van nieuwe vervoermiddelen of accijnsgoederen, kan echter alleen een belastingplichtige de voor een intracommunautaire verwerving vereiste levering verrichten. In de tekst van art. 20, tweede lid, van de Btw-richtlijn wordt niet geregeld dat de niet-belastingplichtige rechtspersoon ten aanzien van de goederen die worden ingevoerd in een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending van de goederen of het vervoer van de goederen als leverancier fungeert in het kader van leveringen die leiden tot intracommunautaire verwervingen. Ik vermoed dat wordt bedoeld dat voor de levering in de lidstaat die op grond van art. 20, tweede volzin, plaatsvindt, moet worden uitgegaan van een belastingplichtige als leverancier als de leverancier in het derde land een belastingplichtige was.

Als intracommunautaire verwerving van goederen wordt voorts aangemerkt de toewijzing door de strijdkrachten van een staat die partij is bij het Noord-Atlantisch Verdrag ten behoeve van deze strijdkrachten of het begeleidende burgerpersoneel, van goederen die zij niet tegen de algemene betalingsvoorwaarden van de interne markt van een lidstaat hebben verworven, wanneer de invoer van de goederen niet in aanmerking zou komen voor de vrijstelling van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel h, van de Btw-richtlijn. In art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel h, van de Btw-richtlijn en in art. 151, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn wordt een vrijstelling met een recht op aftrek van btw geregeld in verband met respectievelijk de invoer, respectievelijk de levering van goederen en het verrichten van diensten in NAVO-verband.

#### 7.4.4 Vereenvoudigde ABC-regeling

In art. 141 van de Btw-richtlijn is een vereenvoudigde regeling getroffen voor intracommunautaire ABC-transacties, waarbij A goederen levert aan B, en B goederen levert aan C, en de goederen worden verzonden van de lidstaat waar de goederen zich bevinden bij aanvang van de verzending of het vervoer naar

496. Vergelijk Terra 2002, blz. 259, met betrekking tot art. 28 bis, derde lid, tweede volzin, van de Zesde richtlijn, de rechtsvoorganger van art. 20, tweede alinea, eerste volzin, van de Btw-richtlijn.

497. Vergelijk Mobach 2003, blz. 523.

de lidstaat van identificatie van C.<sup>498</sup> Gelet op de omschrijving van een intracommunautaire verwerving in art. 20 van de Btw-richtlijn is er geen sprake van een intracommunautaire verwerving door B in de lidstaat van identificatie van B. De goederen worden immers niet naar de lidstaat van identificatie van B verzonden, maar naar de lidstaat van identificatie van C. Bij toepassing van de vereenvoudigde regeling voor intracommunautaire ABC-transacties zal B in zijn of haar lidstaat van identificatie handelen alsof B daar intracommunautair verwerft<sup>499</sup> met het oog op een levering aan C. In de lidstaat van identificatie van C vindt bij toepassing van de vereenvoudigde regeling voor intracommunautaire ABC-transacties een binnenlandse levering plaats met verplichte verlegging van de verschuldigdheid van btw naar C.

De staatssecretaris heeft goedgekeurd dat art. 30a van de Wet, onderdeel van de Nederlandse uitwerking van de vereenvoudigde regeling voor intracommunautaire ABC-transacties, ook van toepassing is, indien B is geregistreerd in de lidstaat van aankomst van de goederen.<sup>500</sup> Het is gelet op art. 141, aanhef en onderdeel a, van de Btw-Richtlijn niet de bedoeling van de richtlijngever, dat de vereenvoudigde regeling voor intracommunautaire ABC-transacties ook van toepassing is, indien B is geregistreerd in de lidstaat van aankomst van de goederen.<sup>501</sup> De vereenvoudigde regeling voor intracommunautaire ABC-transacties is volgens de staatssecretaris ook van toepassing indien B zorg draagt voor het vervoer van A naar C.

#### 7.4.5 Aanvullende nationale regelingen

Wanneer goederen als één zending door een Nederlandse leverancier worden overgebracht naar een andere lidstaat om daar vervolgens in deelzendingen te worden geleverd aan verschillende belastingplichtigen dan is sprake van verschillende leveringen en verschillende intracommunautaire verwervingen. Voor deze situatie is door de staatssecretaris een vereenvoudigde regeling getroffen.<sup>502</sup> Deze vereenvoudiging mag met wederzijds goedvinden van de leverancier en de afnemer worden toegepast. De vereenvoudiging houdt in dat de leverancier mag handelen als ware er sprake van een enkele overbrenging van goederen in eigen bedrijf vanuit Nederland naar een andere lidstaat. De leveringen zijn dan in de andere lidstaat als gewone leveringen onderworpen aan de heffing van btw. Deze vereenvoudigde regeling mag van de staatssecretaris ook worden toegepast indien een buitenlandse belastingplichtige goederen levert aan een Nederlandse belastingplichtige.

498. B moet zijn geïdentificeerd in een andere lidstaat dan de lidstaat van waaruit de goederen worden verzonden en mag niet zijn geïdentificeerd of gevestigd in lidstaat C. C moet zijn geïdentificeerd in lidstaat C.

499. Vergelijk Van Hilten 2003, blz. 692.

500. Besluit van 29 maart 1993 inzake een vereenvoudigde regeling voor intracommunautaire A-B-C transacties, nr. VB 93/837, De Vakstudie OB, art. 30a.

501. Vergelijk Van Hilten 2003, blz. 692.

502. Mededeling van de staatssecretaris van Financiën van 24 februari 1993 inzake intracommunautaire leveringen, met levering gelijkgestelde overbrenging en grenslanderijen, nr. VB93/447, V-N 1993, blz. 1060.

Voor consignatiezendingen van goederen vanuit andere lidstaten naar Nederland is door de staatssecretaris een bijzondere goedkeuring getroffen.<sup>503</sup> Een consignatiezending is een handeling waarbij een persoon goederen ter beschikking stelt van een andere persoon, die slechts geacht wordt eigenaar te worden van deze goederen voor zover hij of zij er zelf een koper voor vindt. Het gaat bij consignatiezendingen om verkopen onder opschortende voorwaarde. De overbrenging van goederen ter zake van consignatiezendingen naar Nederland wordt op grond van de goedkeuring van de staatssecretaris niet als een levering en een intracommunautaire verwerving aangemerkt. Pas bij levering door de consignatiehouder in Nederland aan een afnemer wordt een intracommunautaire verwerving door de consignatiehouder in Nederland aangenomen. Deze regeling voorkomt dat buitenlandse belastingplichtigen zich in verband met consignatiezendingen in Nederland als belastingplichtige zullen moeten registreren. Het komt voor dat door de consignatiehouder kosten worden gemaakt met het oog op de uiteindelijke verkoop van, en levering van, de in consignatie gehouden goederen. Deze kosten hebben veelal betrekking op verhandeling, opslag, transport, reclame, promotie en dergelijke. Het ontmoet bij de staatssecretaris geen bezwaar dat de in deze kosten begrepen btw bij de consignatiehouder overeenkomstig het bepaalde in art. 15 van de Wet in aftrek wordt gebracht. In geval in verband met deze kosten een verrekening plaatsvindt met de buitenlandse leverancier van de goederen, kan heffing van btw dienaangaande naar het oordeel van de staatssecretaris achterwege blijven.

#### 7.4.6 Niet-ingevoerde goederen

De vraag is of goederen die nog niet zijn ingevoerd en die van een lidstaat naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd (de goederen komen bijvoorbeeld uit een douane-entrepot en worden onder douanevervoer vervoerd naar een douane-entrepot in een andere lidstaat) ook onder het regime voor intracommunautaire transacties<sup>504</sup> zouden behoren te vallen. Van Vliet<sup>505</sup> meent dat twee controleregimes tegelijk op binnen de Europese Unie overgebrachte goederen wat veel van het goede is. In het Voorschrift inzake de bij de Wet op de omzetbelasting 1968 behorende Tabel II, (hierna: Voorschrift Tabel II),<sup>506</sup> onderdeel 1.2.4, wordt bepaald dat ten aanzien van de situaties bedoeld in de bij de post uit de bij de Wet op de omzetbelasting 1968 behorende Tabel II (hierna: tabelpost)<sup>507</sup> a1 (dit betreft goederen die nog niet zijn ingevoerd) kan worden afgezien van het nakomen van de uit art. 37a van de Wet voortvloeiende verplichtingen in de gevallen waarin sprake zal zijn van de toepassing van douaneregelingen, welke regelingen een eigen formaliteitenstelsel kennen.

503. Besluit Staatssecretaris van Financiën van 13 november 2007 inzake de heffing van omzetbelasting bij invoer, nr. CPP2007/1150M, Stcrt. 2007, 227, V-N 2007/58.27.

504. Hiermee bedoel ik het belastbare feit intracommunautaire verwerving, de bijbehorende administratieve verplichtingen en fictieve leveringen.

505. Van Vliet 1998, blz. 209-210, met betrekking tot de Europese Gemeenschap.

506. Voorschrift inzake de bij de Wet op de omzetbelasting 1968 behorende Tabel II, Besluit VB93/575 d.d. 28 maart 1993, zoals dit laatstelijk is gewijzigd bij het Besluit VB98/2970 van 31 december 1998, en aangevuld bij Besluit DGB2003/3581M van 1 augustus 2003.

507. Met de term tabelpost bedoel ik in dit verslag, tenzij anders vermeld, een post uit tabel II behorende bij de Wet.

Kennelijk gaat de staatssecretaris er dus van uit dat beide regelgevingen tegelijkertijd van toepassing kunnen zijn. Door in het Voorschrift tabel II alleen de listingsformaliteiten van art. 37a van de Wet buiten toepassing te verklaren, ontstaat de indruk dat zich dus in het land van aankomst zowel het belastbare feit invoer van goederen als het belastbare feit intracommunautaire verwerving zou kunnen voordoen.

Een argument tegen het toepassen van het systeem van de intracommunautaire transacties ten aanzien van niet-ingevoerde goederen zou kunnen zijn, dat ten aanzien van goederen die nog niet in het vrije verkeer zijn het systeem van de intracommunautaire transacties niet aan de orde zou behoren te zijn. Goederen die nog niet in het vrije verkeer zijn vallen immers onder het douanetoezicht, zodat door de douaneautoriteiten reeds wordt nagegaan waar dergelijke goederen zich bevinden. Voorts is het zo dat als de goederen in het vrije verkeer worden gebracht door het belastbare feit invoer van goederen de btw zal worden verschuldigd in de lidstaat waar de goederen zich bevinden op het moment van in het vrije verkeer brengen.<sup>508</sup> Gelet op het voorgaande lijkt het bij goederen die nog niet in het vrije verkeer zijn, weinig toegevoegde waarde te hebben, als ten aanzien van dergelijke goederen zich ook het belastbare feit intracommunautaire verwerving kan voordoen. De combinatie zou zelfs tot een dubbele btw-druk op goederen kunnen leiden.

Mijns inziens moet er een onderscheid worden gemaakt tussen het belastbare feit intracommunautaire verwerving en het daaraan gekoppelde controleregime.

Leveringen zijn in beginsel vrijgesteld met recht op aftrek van btw, als zich in een andere lidstaat een intracommunautaire verwerving voordoet. Bij de intracommunautaire verwerving wordt door een levering vrij te stellen met recht op aftrek van btw en dat in het land van aankomst van de goederen te combineren met het belastbare feit intracommunautaire verwerving een vergelijkbaar resultaat bereikt, als ware er sprake geweest van een levering van goederen met als plaats van levering het land van aankomst van de goederen aangevuld met een verplichte verleggingsregeling. Als zodanig maakt de intracommunautaire verwerving, althans de daarmee samenhangende levering, voor zover er sprake is van een overdracht van goederen, onderdeel uit van de handelsketen.

Het belastbare feit invoer van goederen staat in beginsel los van de handelsketen. Dit pleit ervoor dat indien het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt in de lidstaat van aankomst van de goederen, dit niet in de weg zou behoren te staan aan het plaatsvinden van het belastbare feit intracommunautaire verwerving. Het gegeven dat goederen nog niet in het vrije verkeer zijn verhindert

508. Bij een onttrekking van een goed aan extern douanevervoer kan niet altijd worden vastgesteld waar het goed feitelijk is onttrokken. Dan wordt de plaats waar wordt geconstateerd dat de goederen zich in een situatie bevinden die tot het ontstaan van een douaneschuld heeft geleid, of waar de goederen onder de douaneregeling zijn gebracht als de plaats beschouwd waar het belastbare feit invoer van goederen zich voor de btw voordoet. Dit behandel ik in hoofdstuk 16. Voorts is het, zoals ik vermeld in paragraaf 16.2, bij een entrepot type E mogelijk, dat goederen in een andere lidstaat dan waar de goederen zich feitelijk bevinden in het vrije verkeer worden gebracht.



immers ook niet dat er leveringen ten aanzien van de goederen kunnen plaatsvinden. In principe kan het belastbare feit levering plaatsvinden in dezelfde lidstaat waar het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt. In de hoofdstukken 21 en 22 zal ik behandelen in hoeverre de samenloop van het belastbare feit invoer van goederen en de levering van goederen kan leiden tot een dubbele belastingdruk. De samenloop van het belastbare feit invoer van goederen en het belastbare feit intracommunautaire verwerving ligt in het verlengde hiervan. Immers per saldo is de intracommunautaire verwerving, enigszins gechargeerd opgeschreven, niets anders dan een gewone levering van een goed waarbij het een en ander zo wordt vormgegeven dat deze plaatsvindt in de lidstaat van aankomst van de goederen. Overigens vertoont het belastbare feit intracommunautaire verwerving bij een overbrenging van goederen ook kenmerken van het belastbare feit invoer van goederen. Het gaat daarbij immers niet om een overdracht van goederen, maar om het zorgen dat er een belastbaar feit plaatsvindt in het land van aankomst van de goederen, hetgeen in lijn ligt met het belastbare feit invoer van goederen.

Op basis van het voorgaande meen ik dat in beginsel het systeem van de intracommunautaire verwerving hetzelfde zou behoren te worden gehanteerd bij goederen die in het vrije verkeer zijn, als bij goederen die niet in het vrije verkeer zijn. Het belastbare feit intracommunautaire verwerving doet zich mijns inziens dus zowel voor bij communautaire goederen als bij niet-communautaire goederen. Het stelsel van de intracommunautaire transacties biedt op het stelsel van het belasten van leveringen een aanvulling in zoverre goederen van een lidstaat naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd. Intracommunautaire verwervingen van niet-ingevoerde goederen zijn evenals leveringen van niet-ingevoerde goederen die in een lidstaat plaatsvinden niet verplicht vrijgesteld en kunnen zijn belast. Dit pleit ervoor op niet-ingevoerde goederen, het belastbare feit intracommunautaire verwerving van toepassing te laten zijn en goederen die niet in het vrije verkeer zijn hier niet van uit te zonderen.

Van Hilten en Van Kesteren<sup>509</sup> achten het noodzakelijk om de vrijheid van niet-ingevoerde goederen optimaal te waarborgen, althans te zorgen dat de btw niet als belemmerende factor optreedt, dat ofwel de administratieve verplichtingen die specifiek bij het intracommunautaire goederenverkeer behoren, niet van toepassing worden verklaard voor douanegoederen, ofwel dat de specifieke “intracommunautaire” belastbare feiten zodanig worden geformuleerd dat goederenbewegingen van niet-ingevoerde goederen daarbuiten vallen.

Ik vind dat er onvoldoende redenen zijn om in het algemeen alle al dan niet belaste intracommunautaire verwervingen buiten het belastbare feit intracommunautaire verwervingen te brengen omdat het niet-ingevoerde goederen betreft. In tegenstelling tot het belastbare feit levering en (deels)<sup>510</sup> het belastbare

509. Van Hilten & Van Kesteren 2014, blz. 488.

510. Zoals vermeld staat overbrenging van goederen van een lidstaat naar een andere lidstaat los van de handelsketen.

feit intracommunautaire verwerving staat het belastbare feit invoer van goederen los van de handelsketen. Mij lijkt het systeem van het toepassen van intracommunautaire verwervingen ten aanzien van niet ingevoerde goederen even noodzakelijk, als het laten voortbestaan van de belastbare feiten levering en het verrichten van diensten in combinatie met het belastbare feit invoer van goederen ten aanzien van niet ingevoerde goederen. Voor zover het belastbare feit intracommunautaire verwerving van goederen onnodig zou zijn ten aanzien van goederen die nog niet zijn ingevoerd, lijkt hetzelfde te gelden voor het belastbare feit levering. Vanzelfsprekend zijn meerdere controlestelsels tegelijkertijd met dezelfde werking ongewenst. Het controlestelsel van de intracommunautaire verwervingen waarbij op aangifte een zogenoemde listing moet worden gedaan verschilt van het controlestelsel op niet-communautaire goederen. In zoverre zie ik weinig mogelijkheden tot een vermindering van de gecombineerde administratieve verplichtingen.

## 7.5 BELASTBAAR FEIT INVOER

Bij het belastbare feit invoer van goederen gaat het erom dat goederen die de Gemeenschap binnen worden gebracht aan een vergelijkbare btw-druk worden onderworpen als goederen die zich reeds van oudsher in de Gemeenschap in het vrije verkeer bevinden. Het belastbare feit invoer van goederen staat los van het zich voordoen van transacties. Het gaat bij het belastbare feit invoer van goederen om goederen die de Gemeenschap worden binnengebracht. Daarbij is voor het zich voordoen van het belastbare feit niet van belang of zich voor de btw het belastbare feit levering of dienst voordoet.

Bij ABC-transacties kunnen zich meerdere leveringen voordoen, er kan zich echter ter zake van goederen die slechts eenmaal de Gemeenschap worden binnengebracht slechts op één tijdstip het belastbare feit invoer van goederen voordoen.

Ik zal het belastbare feit invoer van goederen uitgebreid behandelen in hoofdstuk 15. De belangrijkste artikelen uit de Btw-richtlijn die bij het belastbare feit invoer van goederen een rol spelen zijn de artikelen 2, 30, 62, 70 en 71. Op grond van art. 2 van de Btw-richtlijn wordt aan btw onderworpen de invoer van goederen. Als invoer van goederen wordt op grond van art. 30 van de Btw-richtlijn beschouwd het binnenbrengen<sup>511</sup> van goederen in de Gemeenschap van een goed dat zich niet in het vrije verkeer bevindt in de zin van art. 24 van het EG-Verdrag (thans art. 29 van het VWEU). Daarnaast wordt als invoer van goederen beschouwd het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap van een goed dat zich in het vrije verkeer bevindt, uit een derdelandsgebied dat deel uitmaakt van het douanegebied van de Gemeenschap. Deze aanvulling in art. 30, tweede volzin, van de Btw-richtlijn is noodzakelijk omdat het douanegebied groter is dan het btw-gebied, de Gemeenschap, waardoor goederen al in derdelandsgebieden in het vrije verkeer kunnen zijn, voordat goederen feitelijk de Gemeenschap worden binnengebracht.

511. Het begrip binnenbrengen komt aan de orde in paragraaf 15.5.

Onder het belastbare feit wordt verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting worden vervuld.

Het belastbare feit invoer van goederen en de verschuldigdheid van de btw vindt op grond van art. 70 van de Btw-richtlijn plaats op het tijdstip waarop de invoer van de goederen geschiedt.

Bij toepassing van bepaalde regelingen of situaties vindt het belastbare feit op een later tijdstip plaats dan het tijdstip waarop de goederen de buitengrens passeren. Dit wordt geregeld in art. 71 van de Btw-richtlijn. Het gaat hier onder andere om douaneregelingen zoals douanevervoer. Deze regelingen of situaties komen aan de orde in hoofdstuk 15.

Bij het belastbare feit invoer van goederen is normaliter sprake van formaliteiten die aan de (buiten)grens worden vervuld, dit in tegenstelling tot bij het belastbare feit intracommunautaire verwerving.

## 7.6 ONTSTAAN VAN EEN DOUANESCHULD

Het belastbare feit voor de douanerechten, het ontstaan van de douaneschuld, is geregeld in de artikelen 201 en volgende van het CDW.

De meest voorkomende wijzen van ontstaan van een douaneschuld zijn geregeld in de artikelen 201 tot en met 204 van het CDW.

In art. 201 van het CDW staat centraal het in het vrije verkeer brengen van goederen. Op grond van art. 202 van het CDW ontstaat er een douaneschuld bij goederen die het douanegebied in worden gesmokkeld.

Aan rechten bij invoer onderworpen goederen die het douanegebied worden binnengebracht worden in veel gevallen onder douanetoezicht geplaatst. Er kan bijvoorbeeld gebruik worden gemaakt van een regeling zoals douanevervoer. Zolang er van een dergelijke regeling gebruik wordt gemaakt, en aan de voorwaarden van de regeling wordt voldaan, ontstaat er geen douaneschuld. Het kan echter ook fout gaan bij het gebruik van zo'n regeling. Goederen kunnen aan een regeling worden onttrokken, of er kan niet aan de voorwaarden worden voldaan. Bij een onttrekking ontstaat een douaneschuld op grond van art. 203 van het CDW en bij het niet voldoen aan de voorwaarden van een regeling ontstaat een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW. In de verschillende artikelen wordt geregeld wanneer bij die wijzen van ontstaan van een douaneschuld de btw wordt verschuldigd.

Deze en andere wijzen van het ontstaan van een douaneschuld beschrijf ik in hoofdstuk 15.

Ik merk op dat voor het al dan niet ontstaan van een douaneschuld niet van belang is of er sprake is van een transactie in verband waarmee het goed wordt binnengebracht in het douanegebied.

Bij ABC-transacties kunnen zich meerdere leveringen voordoen, er kan echter ter zake van goederen die slechts eenmaal het douanegebied worden binnengebracht slechts op één tijdstip een douaneschuld ontstaan.

## 7.7 SAMENVATTING

In het btw-systeem zijn er vier belastbare feiten: de levering, de dienst, de intracommunautaire verwerving en invoer van goederen.

In een lidstaat treedt een belastbaar feit op bij de levering van goederen in die lidstaat door een belastingplichtige in het kader van zijn of haar activiteiten tegen vergoeding. Bij een levering gaat het in beginsel om de overdracht of overgang van de macht om over een goed te beschikken. Bepaalde handelingen worden met een levering gelijkgesteld. Lidstaten hebben enige vrijheid bij het bepalen van het tijdstip van de verschuldigdheid van de btw ter zake van het belastbare feit levering.

Een dienst is elke handeling die geen levering is. Evenals een levering ziet een dienst op een transactie. Lidstaten hebben enige vrijheid bij het bepalen van het tijdstip van de verschuldigdheid van de btw ter zake van het belastbare feit dienst.

Bij een aantal prestaties is het de vraag of er sprake is van één enkele prestatie of van meerdere prestaties. Het HvJ heeft in zijn arrest in de zaak Card Protection Plan Ltd (CPP)<sup>512</sup> criteria gegeven aan de hand waarvan dit kan worden beoordeeld.

Op grond van art. 20 van de Btw-richtlijn wordt als intracommunautaire verwerving van goederen beschouwd, het onder bepaalde voorwaarden, verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak. Het gaat hier om goederen die worden verzonden of vervoerd van de ene lidstaat naar de andere. De btw wordt verschuldigd op de 15e van de maand volgend op die waarin het belastbare feit zich heeft voorgedaan.

In een aantal situaties doet het belastbare feit intracommunautaire verwerving zich niet voor. Ik ben in dit hoofdstuk ook ingegaan op enkele regelingen waardoor de werkingssfeer van het belastbare feit intracommunautaire verwerving ruimer is dan als alleen art. 20, eerste volzin, van de Btw-richtlijn zou worden toegepast. Zo worden overbrengingen door belastingplichtigen van goederen van de ene lidstaat naar de andere in beginsel aangemerkt als een levering. Het gaat hier om handelingen die als zij in één lidstaat plaats zouden hebben gevonden geen levering zouden zijn geweest. Er bestaat een zogenoemde vereenvoudigde ABC-regeling.

512. HvJ 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan Ltd (CPP)), ECLI:EU:C:1999:93, BNB 1999/224 m.nt. Van Hilten.

Mijns inziens kunnen goederen zowel zijn onderworpen aan het regime van de intracommunautaire verwerving als aan het douaneregime dat geldt voor niet-ingevoerde goederen.

Bij het belastbare feit invoer van goederen gaat het erom dat goederen die de Gemeenschap binnenkomen aan een vergelijkbare belastingdruk worden onderworpen als goederen die zich reeds van oudsher in de Gemeenschap in het vrije verkeer bevinden. Het belastbare feit invoer van goederen staat los van het zich voordoen van transacties.

Het belastbare feit voor de douanerechten, het ontstaan van de douaneschuld, is geregeld in de artikelen 201 en volgende van het CDW.

## 8 *Plaats van het belastbare feit*

### 8.1 INLEIDING

In dit hoofdstuk ga ik in op de plaats waar de verschillende belastbare feiten in het btw-systeem zich voordoen en op de plaats van het ontstaan van de douaneschuld. Ik behandel in dit hoofdstuk achtereenvolgens de plaats waar een levering plaatsvindt (paragraaf 8.2), de plaats waar een dienst plaatsvindt (paragraaf 8.3), de plaats waar een intracommunautaire verwerving plaatsvindt (paragraaf 8.4), de plaats waar het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet (paragraaf 8.5) en de plaats waar een douaneschuld ontstaat (paragraaf 8.6). In paragraaf 8.7 volgt een samenvatting.

### 8.2 LEVERING

#### 8.2.1 Inleiding

In deze paragraaf zal ik eerst ingaan op de algemene regeling voor de plaats van een levering (paragraaf 8.2.2). Aansluitend ga ik in op de montagelevering (paragraaf 8.2.3), de regeling voor afstandsverkopen (paragraaf 8.2.4), de plaats van levering bij ABC-transacties (paragraaf 8.2.5) en op het begrip verzending of vervoer “in verband met de levering” (paragraaf 8.2.6).

#### 8.2.2 Algemene regeling levering

Indien een goed door de leverancier, door de afnemer of door een derde wordt verzonden of vervoerd, is op grond van art. 32, eerste volzin, van de Btw-richtlijn de plaats van levering in beginsel de plaats waar het goed zich op het tijdstip van het vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt. In andere situaties vindt de levering op grond van art. 31 van de Btw-richtlijn<sup>513</sup> daar plaats waar het goed zich bevindt ten tijde van de levering. Er geldt een bijzondere regeling voor de plaatsbepaling van leveringen aan boord van een schip, vliegtuig of trein tijdens het gedeelte van een binnen de Gemeenschap verricht passagiersvervoer.<sup>514</sup> Ook is er een bijzondere regeling voor de plaatsbepaling van de levering van gas.<sup>515</sup>

513. In de Nederlandse regelgeving is dit uitgewerkt in art. 5, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet.

514. Art. 37 van de Btw-richtlijn, art. 5, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet.

515. Art. 38 van de Btw-richtlijn, art. 5b van de Wet.

De levering van goederen die worden verzonden of vervoerd in verband met de levering, waarbij het veelal zal gaan bij de levering van goederen die worden ingevoerd<sup>516</sup> of uitgevoerd, vindt dus in beginsel plaats in het land waar de verzending of het vervoer aanvangt. Indien de plaats van vertrek van de verzending of het vervoer echter in een derdelandsgebied of een derde land ligt, worden de plaats van de levering verricht door de “importeur die uit hoofde van artikel 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon”, en de plaats van de daaropvolgende leveringen op grond van art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn geacht in de lidstaat van invoer van de goederen te liggen.

Er is naast art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn een aantal regelingen dat ervoor zorgt dat er, overeenkomstig het rechtskarakter dat er sprake is van een verbruiksbelasting, btw wordt verschuldigd in het land waar goederen naartoe worden verzonden of vervoerd. Zo is er de regeling van intracommunautaire verwervingen van goederen, de regeling voor montageleveringen en de regeling voor afstandsverkopen. Bij montageleveringen (paragraaf 8.2.3) en bij afstandsverkopen (paragraaf 8.2.4) vindt de levering daar plaats waar de goederen naartoe worden verzonden of vervoerd. Bij toepassing van de regeling van intracommunautaire verwervingen van goederen, vindt de levering nog steeds plaats in het land waar de verzending of het vervoer aanvangt. Door het bij een intracommunautaire verwerving in beginsel toepassen van een vrijstelling op de levering en het plaatsvinden naast de levering van een extra belastbaar feit, vanwege de grensoverschrijding binnen de Gemeenschap, bestaande uit een zogenoemde intracommunautaire verwerving van goederen in het land van aankomst van de verzending of het vervoer is per saldo geen btw verschuldigd in de lidstaat waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt, maar in de lidstaat waar de verzending of het vervoer naartoe gaat, waar sprake is van een belaste of vrijgestelde intracommunautaire verwerving van goederen.

### 8.2.3 Montagelevering

In het kader van de bijzondere regelingen op het gebied van de plaatsbepaling van een levering behandel ik in deze paragraaf de zogenoemde montagelevering. Een montagelevering is een levering waarbij goederen door de leverancier, door de afnemer of door een derde worden verzonden of vervoerd en het goed door of voor rekening van de leverancier wordt geïnstalleerd of gemonteerd. De regeling van de montagelevering zorgt er voor dat als een goed wordt gemonteerd aan een ander goed en daardoor door natrekking eigendom wordt van de eigenaar van dat laatstvermelde goed, de in het btw-systeem plaatsvindende levering in de lidstaat van installatie of montage plaatsvindt. Denk bijvoorbeeld aan het monteren van een zonneschermbaan aan een woning. Bij de montagelevering wordt op grond van art. 36 van de Btw-richtlijn als plaats van levering aangemerkt de plaats waar de installatie of montage geschiedt.

516. De goederen komen immers van buiten de Gemeenschap en gaan naar binnen de Gemeenschap.

#### 8.2.4 Afstandsverkoop

Bij toepassing van de regeling voor afstandsverkopen wordt de levering geacht plaats te vinden in het land van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen.<sup>517</sup> De regeling voor afstandsverkopen zorgt er, indien zij van toepassing is, voor dat particulieren en andere niet-aftrekgerechtigden, die bij een belastingplichtige in een andere lidstaat goederen bestellen (bijvoorbeeld vanuit hun eigen woonplaats) waarbij die goederen in het kader van die bestelling naar de afnemer worden vervoerd, toch met het geldende (wellicht hogere) btw-tarief worden geconfronteerd dat geldt in de lidstaat waar de goederen naartoe worden vervoerd (veelal zal dit de lidstaat zijn waar de afnemer woont of is gevestigd). De regeling voor afstandsverkopen geldt in beginsel slechts indien de plaats van vertrek van de goederen en de plaats van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen allebei in een andere lidstaat liggen. Wanneer goederen uit een derdelandsgebied of een derde land worden verzonden of vervoerd en door de leverancier worden ingevoerd in een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, worden de goederen geacht te zijn verzonden of vervoerd vanuit de lidstaat waar het belastbare feit invoer van goederen heeft plaatsgevonden.<sup>518</sup> De regeling voor afstandsverkopen geldt dan in beginsel tussen de lidstaat waar het belastbare feit invoer van goederen zich heeft voorgedaan en de lidstaat waarnaar de goederen worden verzonden of vervoerd.

De regeling voor afstandsverkopen geldt op grond van art. 34 van de Btw-richtlijn vanaf een bepaald drempelbedrag<sup>519</sup> voor leveringen van goederen door een belastingplichtige aan een belastingplichtige of een rechtspersoon die geen belastingplichtige is of enige andere niet-belastingplichtige. Het moet gaan om leveringen waarbij er geen sprake is van een met de levering samenhangende intracommunautaire verwerving. Er vindt geen intracommunautaire verwerving plaats als het drempelbedrag dat voor de regeling van intracommunautaire verwervingen van goederen geldt<sup>520</sup> voor belastingplichtigen die onder de landbouwregeling vallen, voor volledig vrijgestelde belastingplichtigen of voor niet-belastingplichtige rechtspersonen niet wordt overschreden. Vanzelfsprekend moet er hierbij niet zijn geopteerd voor het afzien van het drempelbedrag voor intracommunautaire verwervingen. Ook geldt de regeling vanaf het drempelbedrag als er geen sprake is van een intracommunautaire verwerving door een belastingplichtige of een niet-belastingplichtig rechtspersoon omdat een levering op grond van de artikelen 148 of 151 van de Btw-richtlijn bij levering in de lidstaat van aankomst van de goederen zou zijn vrijgesteld.

517. Art. 33 van de Btw-richtlijn, art. 5a van de Wet.

518. Art. 33, tweede lid, van de Btw-richtlijn, art. 5a, derde lid, van de Wet.

519. De regeling geldt niet als het drempelbedrag in het jaar van aanschaf en het daaraan voorafgaande jaar niet is overschreden. Overigens worden bij de beoordeling of het drempelbedrag in het voorafgaande jaar is overschreden accijnsgoederen niet meegenomen in de berekening (art. 34, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn). Bij de beoordeling of het drempelbedrag in het jaar van aanschaf is overschreden, worden accijnsgoederen wel meegenomen in de berekening van het drempelbedrag (art. 34, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn).

520. Voor vervoermiddelen geldt overigens bij de regeling van de intracommunautaire verwerving geen drempelbedrag.



De regeling afstandsverkoop geldt niet bij nieuwe vervoermiddelen,<sup>521</sup> bij montageleveringen,<sup>522</sup> bij toepassing van de regeling voor gebruikte goederen en bij toepassing van de veilingregeling.<sup>523</sup> Een belastingplichtige mag ervoor kiezen, om op al de leveringen door de belastingplichtige naar een andere lidstaat die slechts vanwege het drempelbedrag voor de regeling afstandsverkoop niet onder de regeling afstandsverkoop vallen, toch de regeling afstandsverkoop van toepassing te laten zijn.<sup>524</sup>

Wanneer een belastingplichtige vanuit meerdere lidstaten (al dan niet via het aldaar optreden van het belastbare feit invoer van goederen) goederen verzendt of vervoert naar afnemers in een bepaalde lidstaat op wie in beginsel de regeling afstandsverkoop van toepassing kan zijn, dan kan in iedere lidstaat van verzending het drempelbedrag worden toegepast.

Voor accijnsgoederen geldt geen drempelbedrag (vanaf welk drempelbedrag er pas sprake is van leveringen die onder de regeling afstandsverkoop vallen).<sup>525</sup>

### 8.2.5 Plaats ABC-transacties

Vanaf paragraaf 8.2.1 ben ik ingegaan op de plaats waar leveringen plaatsvinden. Zoals hiervoor behandeld zijn er bijzondere regelingen voor de montagelevering (paragraaf 8.2.3) en de afstandsverkoop (paragraaf 8.2.4). Voorts wijs ik op de regeling van de intracommunautaire verwerving. De plaats van de levering in verband met een intracommunautaire verwerving wordt bepaald overeenkomstig art. 32 van de Btw-richtlijn (paragraaf 8.2.2). De regeling voor afstandsverkoop en de regeling van de intracommunautaire verwervingen zijn regelingen die alleen zien op goederenverkeer binnen de Gemeenschap.<sup>526</sup> De regeling van de montagelevering zal naar ik aanneem bij goederen die worden binnengebracht in de Gemeenschap slechts in een relatief gering aantal gevallen van toepassing zijn. In deze paragraaf behandel ik de plaats van de leveringen bij goederen die worden binnengebracht in de Gemeenschap. Ik besteed hierbij met name aandacht aan ABC-transacties. In het internationale handelsverkeer zal het bij ABC-transacties veelal gaan om goederen die worden vervoerd.

Ingeval goederen in verband met een levering<sup>527</sup> worden verzonden of vervoerd, wordt op grond van art. 32 van de Btw-richtlijn als plaats van levering aange-merkt de plaats waar de goederen zich op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer bevinden. Met het belastbare feit invoer van goederen wordt getracht de btw-druk op goederen in het vrije verkeer van de Gemeen-

521. Art. 33, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn.

522. Art. 33, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn.

523. Art. 35 van de Btw-richtlijn.

524. Art. 34, vierde lid, van de Btw-richtlijn.

525. Art. 34, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn, art. 5a, vierde lid, van de Wet. Ook in de regeling van de intracommunautaire verwerving geldt overigens geen drempelbedrag voor accijnsgoederen.

526. Zie over het antwoord op de vraag of goederen die nog niet zijn ingevoerd onder de regeling voor intracommunautaire verwervingen kunnen vallen paragraaf 7.4.6.

527. Zie paragraaf 8.2.6.

schap veilig te stellen bij goederen die de Gemeenschap worden binnengebracht. Daarom lijkt het bij leveringen van in de Gemeenschap binnengebrachte goederen verricht door degene die de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd of door degenen die de goederen later in de handelsketen leveren, onverstandig, als de plaats van dergelijke leveringen de plaats van vertrek van de verzending of het vervoer zou zijn. De plaats van dergelijke leveringen zou zich dan immers buiten de Gemeenschap bevinden. In die situatie zou de btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen door degene die deze btw verschuldigd is geworden, in aftrek kunnen worden gebracht vanwege latere handelingen waarvoor de goederen worden gebruikt die in de Gemeenschap een levering zou zijn geweest, mits het in de Gemeenschap tenminste een belaste levering zou zijn geweest. Die latere handelingen, zouden (bij afwezigheid van art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn) dan niet in de Gemeenschap plaatsvinden zodat geen btw op de goederen zou drukken op dergelijke handelingen. Indien de plaats van dergelijke handelingen zich buiten de Gemeenschap zouden bevinden, dan zouden goederen vrij van btw-druk de afnemer kunnen bereiken (immers de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen mag in aftrek worden gebracht door degene die de btw wordt verschuldigd, de latere in beginsel belaste leveringen zijn niet in Nederland belastbaar en het belastbare feit invoer van goederen vindt slechts eenmaal plaats). Bij leveringen door degene die de btw wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en bij latere leveringen van de goederen is het daarom te prefereren dat de plaats van levering zich in de Gemeenschap bevindt. In een dergelijke situatie blijven goederen in beginsel (afgezien van vrijstellingen) niet vrij van btw-druk, ook indien de goederen in verband met een levering worden verzonden of vervoerd van buiten de Gemeenschap.

Lidstaten mogen overigens op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn bepalen wie de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen dient te voldoen. Het recht op aftrek van btw hangt af van het gebruik van de goederen ook als de belastingschuldige niet zelf als leverancier of afnemer deel uitmaakt van de handelsketen van de goederen. Eenieder in een handelsketen van belastingplichtigen gebruikt de goederen wel, al is het maar om de goederen onbewerkt te verkopen. Als degene die de btw is verschuldigd geen deel uitmaakt als leverancier of als afnemer van de handelsketen, denk ik bij degene die de goederen gebruikt in het kader van het recht op aftrek van btw, in beginsel aan het gebruik door degene die de btw vergoedt aan degene die deze btw is verschuldigd geworden. Ik behandel dit nader in paragraaf 22.2.2.

In art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn wordt bepaald dat ingeval de plaats van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen in een derdelandsgebied of een derde land ligt, de plaats van levering, verricht door “de importeur die op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon”, alsmede de plaats van de

daaropvolgende leveringen wordt geacht in de lidstaat van invoer van de goederen te liggen.<sup>528</sup> Het begrip “importeur” wordt in de Btw-richtlijn niet gedefinieerd.

Indien bij een levering tussen twee partijen een in het buitenland gevestigde importeur goederen levert vindt de levering door de werking van art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn in de Gemeenschap plaats en is de levering dus belast met btw (tenzij de levering zou zijn vrijgesteld). Art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn voorkomt dat vrijgestelde belastingplichtigen of andere niet-aftrekgerechtigden goederen, waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich heeft voorgedaan kunnen verkrijgen, zonder dat er uiteindelijk btw bij hen drukt.

Indien de koper van een goed zelf “importeert”, wordt de plaats van levering van de aanschaf door de koper gelet op de tekst van art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn, niet geacht zich in de lidstaat van invoer van goederen te bevinden. Alleen de plaats van de levering verricht door de importeur en de daarop volgende leveringen worden immers geacht zich te bevinden in de lidstaat waar het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet. Als een afnemer de goederen invoert en daarna doorlevert, vinden de latere leveringen in de Gemeenschap plaats en zijn die leveringen in beginsel belast met btw, zodat in dat geval goederen niet zonder btw-druk bij niet-aftrekgerechtigde afnemers terecht kunnen komen.

Opvallend is dat in art. 32 van de Btw-richtlijn is opgenomen dat ingeval de plaats van verzending of het vervoer in een derdelandsgebied of een derde land ligt, de plaats van de levering verricht door de importeur die uit hoofde van art. 201 van de Btw-richtlijn is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, “alsmede de plaats van de daaropvolgende leveringen” geacht worden in de lidstaat van invoer van de goederen te liggen. Letterlijk de tekst volgend staat hier dat als een importeur die is aangewezen of erkend als tot voldoening van de belasting gehouden persoon heeft ingevoerd alle volgende leveringen in de lidstaat van invoer van de goederen plaatsvinden. Dit moet mijns inziens echter niet te ver worden doorgetrokken. Op een gegeven moment kan het bijvoorbeeld dat een goed dat ooit bijvoorbeeld in Nederland is ingevoerd wordt verkocht aan iemand in Duitsland en dat het goed in verband met die levering wordt vervoerd en dat het goed dat zich later in Duitsland bevindt wordt verkocht aan iemand in Oostenrijk. Het lijkt mij dat deze laatste levering in Duitsland plaatsvindt en niet in Nederland omdat het goed ooit in Nederland is ingevoerd. Ik ga ervan uit dat de bepaling zo moet worden gelezen dat het bij de latere levering nog wel moet gaan om een levering van een goed dat in verband met de levering van buiten de Gemeenschap wordt vervoerd naar binnen de Gemeenschap. Als de levering, ook zonder de werking van art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn reeds in de Gemeenschap zou

528. Het hoeft niet te gaan om een belastbaar feit invoer van goederen dat optreedt vanwege het doen van aangifte voor het vrije verkeer. Het kan bij de toepassing van art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn bijvoorbeeld ook gaan om een belastbaar feit invoer van goederen ter zake van goederen die zijn onttrokken aan het douanetoezicht.

plaatsvinden, moeten mijns inziens de overige plaatsbepalingsregels worden aangehouden. Art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn heeft dan zolang de goederen niet opnieuw in de Gemeenschap worden binnengebracht, geen werking meer.

In art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn gaat het over “de importeur die uit hoofde van art. 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon”. Op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn is de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen verschuldigd door degene(n) die de lidstaat van invoer als de tot voldoening van de belasting gehouden personen heeft aangewezen of erkend. Het is de vraag wat er in art. 32 van de Btw-richtlijn wordt bedoeld met het begrip “importeur die uit hoofde van art. 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon”.

Als het begrip importeur in dit zinsverband wordt geïnterpreteerd als de belastingschuldige die de btw wordt verschuldigd lijkt het toevoegen van het begrip “importeur” geen toegevoegde waarde te hebben. Eenvoudig gebruik van het begrip “belastingsschuldige” in plaats van het begrip importeur zou voldoende zijn geweest. Probleem met deze benadering is voorts dat als het begrip “importeur” wordt geïnterpreteerd als belastingschuldige de “importeur die uit hoofde van art. 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon” geen deel hoeft uit te maken van de handelsketen. De douane-expediteur zou immers ook als belastingschuldige kunnen zijn aangewezen. Dan lijkt art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn niet te kunnen worden toegepast. Dit zou afdoen aan het doel van art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn. Als een andere betekenis dan belastingschuldige moet worden toegekend aan het begrip importeur is het goed mogelijk dat er geen importeur is aangewezen of erkend als belastingschuldige. Ook dan lijkt art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn niet te kunnen worden toegepast.

Het moet mijns inziens bij de toepassing van art. 32, tweede lid, van de Btw-richtlijn en dus bij de uitleg van het begrip “importeur die uit hoofde van art. 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon” gaan om iemand die deel uitmaakt van de handelsketen. Art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn is er immers op gericht dat vanaf een bepaalde schakel in de handelsketen leveringen worden geacht in de Gemeenschap plaats te vinden. Dit om te voorkomen dat goederen zonder btw-druk in de Gemeenschap terecht kunnen komen. Het lijkt mij dat in art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn met het begrip “importeur die uit hoofde van art. 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon” wordt bedoeld op degene die de btw wordt verschuldigd. Mocht de btw worden verschuldigd door iemand die niet als leverancier of afnemer deel uitmaakt van de handelsketen, dan wordt mijns inziens in beginsel diegene bedoeld die de btw vergoedt aan degene die deze is verschuldigd geworden.

Hierbij merk ik op dat een probleem met deze uitleg is dat de importeur die de btw vergoedt aan degene die deze verschuldigd is geworden niet uit hoofde van

art. 201 van de Btw-richtlijn lijkt te zijn aangewezen of erkend als de tot de voldoening van belasting gehouden persoon. De tot voldoening gehouden persoon is immers degene aan wie de belasting wordt vergoed. Een importeur die de btw vergoedt aan degene die deze verschuldigd is geworden zou gelet op de tekst van de Btw-richtlijn niet onder art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn vallen. Als art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn in een handelsketen waarbij goederen worden ingevoerd in de Gemeenschap niet in werking zou treden bestaat de mogelijkheid dat goederen zonder btw-druk worden gebruikt in de Gemeenschap. Mede omdat dit mij in het btw-systeem onwenselijk lijkt, ga ik uit van mijn uitleg van het begrip importeur zoals hiervoor beschreven. Het verdient aanbeveling dat in de Btw-richtlijn nader wordt aangegeven wat wordt bedoeld met het begrip “importeur”. Gelet op de tekst van art. 178, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn hoeft de importeur niet degene te zijn voor wie de goederen zijn bestemd.

Het kan zich voordoen dat de leverancier de goederen binnenbrengt in de Gemeenschap, maar toch de afnemer op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn wordt aangewezen als belastingschuldige. Op grond van de Nederlandse regelgeving kan die situatie zich voordoen bij de toepassing van art. 23 van de Wet, bijvoorbeeld als de afnemer over een vergunning als bedoeld in dat artikel beschikt. In die situatie is de leverancier degene (in de handelsketen) die de goederen invoert, maar is de afnemer de belastingschuldige. Indien de leverancier de goederen binnenbrengt in de Gemeenschap, maar de afnemer de btw wordt verschuldigd is de afnemer mijns inziens degene die als de importeur als bedoeld in art. 32 van de Btw-richtlijn moet worden beschouwd. Het moet op grond van art. 32 van de Btw-richtlijn immers gaan om een importeur die uit hoofde van art. 201 van de Btw-richtlijn is aangewezen of erkend als de tot voldoening gehouden persoon. De afnemer is in deze situatie degene die tot voldoening is gehouden.

De eerste levering in de handelsketen die binnen de Gemeenschap plaatsvindt bij verzending of vervoer van goederen van buiten de Gemeenschap als de leverancier van de goederen wordt aangewezen als belastingschuldige, is de levering die plaatsvindt door de leverancier. De eerste levering in de handelsketen die binnen de Gemeenschap plaatsvindt bij verzending of vervoer van goederen van buiten de Gemeenschap als de afnemer van de goederen wordt aangewezen als belastingschuldige, is de levering die plaatsvindt door de afnemer.

Het lijkt mij dat de tekst van art. 5, tweede lid, van de Wet niet in overeenstemming is met de regeling in de Btw-richtlijn. Op grond van art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn vindt een levering in afwijking van art. 32, eerste volzin, van de Btw-richtlijn slechts in de Gemeenschap plaats, indien er sprake is van een levering door een importeur die uit hoofde van art. 201 van de Btw-richtlijn is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de btw gehouden persoon.<sup>529</sup> Op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn wordt de btw bij het belastbare feit

529. Ook daarop volgende leveringen van de betreffende goederen vinden in de Gemeenschap plaats.

invoer van goederen verschuldigd door degene(n) die de lidstaat van invoer als de tot voldoening van de belasting gehouden personen heeft aangewezen of erkend. Nederland heeft van de bevoegdheid op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn tot aanwijzing van de tot voldoening van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen gehouden personen gebruik gemaakt in art. 22 en art. 23 van de Wet. In beginsel wordt degene die de goederen binnenbrengt in de Gemeenschap de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen verschuldigd op grond van art. 22 van de Wet. Op grond van art. 23 van de Wet wordt in afwijking van art. 22 van de Wet in bepaalde situaties de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen bestemd voor ondernemers of bepaalde lichamen die geen ondernemer zijn, verschuldigd door die ondernemers of lichamen.

Op grond van art. 5, tweede lid, van de Wet, wordt in afwijking van art. 5, eerste lid, van de Wet (welk lid inhoudelijk vergelijkbaar is met art. 32, eerste volzin, van de Btw-richtlijn) de plaats van levering bij goederen die worden verzonden of vervoerd vanuit een derde land geacht in de lidstaat van invoer te liggen “voor zover de goederen door de leverancier of in diens opdracht worden ingevoerd”. Degene die de goederen binnenbrengt in de Gemeenschap of degene die daartoe de opdracht verstrekt, zal veelal de belastingschuldige zijn. Voor zover echter ter zake van het belastbare feit invoer van goederen bij goederen die worden binnengebracht in de Gemeenschap door de leverancier, de belastingschuldige op grond van art. 23 van de Wet de afnemer is, lijkt mij de regeling van art. 5, tweede lid, van de Wet niet in overeenstemming met art. 32 van de Btw-richtlijn. In het systeem van de Btw-richtlijn vinden dergelijke leveringen niet in de Gemeenschap plaats. Zoals behandeld in deze paragraaf wordt in art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn met de term importeur immers gedoeld op degene die de btw wordt verschuldigd, als degene die de btw wordt verschuldigd een leverancier of afnemer is in de handelsketen. Ten onrechte vinden dergelijke leveringen op grond van de tekst van de Wet plaats in de Gemeenschap.

In paragraaf 8.2.6 ga ik nader in op verzending of vervoer in verband met de levering, wat vanzelfsprekend ook van belang is bij ABC-transacties.

#### **8.2.6 Verzending of vervoer “in verband met de levering”**

Op grond van art. 32, eerste volzin, van de Btw-richtlijn is de plaats van levering de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer, indien het goed door de leverancier, door de afnemer of door een derde wordt verzonden of vervoerd.

Bij toepassing van art. 32, eerste volzin, van de Btw-richtlijn zal het moeten gaan om verzending of vervoer van goederen in verband met een levering. Dat de verzending of het vervoer moet plaatsvinden in verband met een levering staat echter niet beschreven in de Btw-richtlijn. De tekst van de Btw-richtlijn lijkt immers slechts verzending of vervoer van de goederen te vereisen. In de tekst van de Btw-richtlijn wordt kennelijk een onderscheid gemaakt tussen goederen die niet worden verzonden of vervoerd (art. 31 van de Btw-richtlijn) en goederen

die door de leverancier, de afnemer of een derde worden verzonden of vervoerd (art. 32 van de Btw-richtlijn). De meeste goederen zullen wel eens worden vervoerd, zo niet door de leverancier of de afnemer dan wel door een derde.

Ik ga ervan uit dat art. 32 van de Btw-richtlijn alleen van toepassing is, als goederen in verband met een levering door de leverancier, de afnemer of namens of in opdracht van een van hen door een derde worden verzonden of vervoerd. Ik wijs in dit verband op het arrest in de zaak *Fonderie 2A*<sup>530</sup> waar het HvJ inzake de rechtsvoorganger van art. 32 van de Btw-richtlijn heeft overwogen dat dit art. het bestaan van een temporeel en materieel verband tussen de levering van de betrokken goederen en de verzending ervan alsmede een bepaalde continuïteit in het verloop van de handeling impliceert.

Als goederen in verband met een specifieke levering worden verzonden of vervoerd naar de Gemeenschap zal art. 32 van de Btw-richtlijn van toepassing zijn. Veelal zal er echter sprake zijn van een keten van leveringen. Er zal sprake zijn van ABC-transacties. Bij ABC-transacties is in beginsel de regeling van art. 32 van de Btw-richtlijn van toepassing. Art. 31 van de Btw-richtlijn moet bij ABC-transacties pas worden toegepast als goederen niet worden verzonden of vervoerd, of als er onvoldoende temporeel en materieel verband zit tussen de levering en de verzending ervan, of als de continuïteit in het verloop van de handeling zou ontbreken. Als er sprake is van ABC-transacties zullen de goederen normaliter worden verzonden of vervoerd in verband met de leveringen, zodat in beginsel art. 32 van de Btw-richtlijn op alle leveringen in de keten van toepassing is. Dit leidt er toe, dat bij ABC-transacties waarbij de goederen worden verzonden of vervoerd vanuit een derde land, de plaats van levering van de goederen, zolang er nog geen importeur als bedoeld in art. 32 van de Btw-richtlijn is opgetreden, in het derde land plaatsvindt.

Ook als goederen zich feitelijk reeds in de Gemeenschap bevinden ten tijde van het sluiten van de koopovereenkomst, kan het gaan om een levering van goederen waarbij de goederen in verband met de levering worden verzonden of vervoerd van buiten de Gemeenschap. Bij ABC-transacties zal het geregeld voorkomen dat partijen verderop in de handelsketen een overeenkomst tot levering van goederen sluiten, terwijl de partijen bij deze levering ten tijde van het sluiten van hun overeenkomst niet zullen weten waar de goederen zich op dat moment bevinden. Het kan daarbij gaan om goederen waarbij het gelet op de aard van de goederen voor de hand ligt dat de goederen de Gemeenschap zullen worden binnengebracht in verband met de levering. Wellicht is aan partijen bekend dat de goederen op een bepaald schip op een bepaalde datum in een bepaalde haven zullen arriveren, maar wellicht is de levering niet in een haven afgesproken, maar op een andere plaats in de Gemeenschap.

Het gaat er bij de toepassing van art. 32 van de Btw-richtlijn mijns inziens om of de goederen in verband met de levering zullen worden binnengebracht in de Gemeenschap. Hierbij is niet van doorslaggevend belang of de goederen

530. HvJ 2 oktober 2014, nr. C-446/13 (*Fonderie 2A*), ECLI:EU:C:2014:2252, V-N 2014/55.18.

zich reeds in de Gemeenschap bevinden. Als de goederen afkomstig uit derde landen zich reeds in de Gemeenschap bevinden, maar nog in verband met de levering worden vervoerd, is art. 32 van de Btw-richtlijn van toepassing.

Als B (gevestigd in Duitsland) en C (gevestigd in Duitsland) een levering van goederen overeenkomen terwijl B de goederen heeft gekocht van A (in Argentinië) en de goederen in verband met deze transactie onderweg zijn, dus in verband met de transactie worden vervoerd, is de plaats van levering in beginsel de plaats waar de goederen zich op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevinden. De plaats van levering is dan Argentinië.

Het is mijns inziens in beginsel niet van belang voor de toepassing van art. 32 van de Btw-richtlijn, of de goederen bij het sluiten van de overeenkomst, in dit voorbeeld, Argentinië al hebben verlaten, of ze zich in de internationale wateren bevinden, en of de goederen zich al in de Gemeenschap bevinden, bijvoorbeeld in de territoriale wateren, of onder douanevervoer. Ongewenste gevolgen van art. 32, eerste volzin, van de Btw-richtlijn, worden voorkomen door het correctiemechanisme van art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn. Als B en C op 19 februari een overeenkomst sluiten voor Argentijns vlees dat de volgende dag per schip in Rotterdam zal arriveren, zullen partijen normaliter niet weten waar het schip zich precies bevindt. B en C sluiten dan een overeenkomst met betrekking tot goederen die mijns inziens in verband met de levering vanuit een derde land wordt vervoerd. Hieraan wordt mijns inziens in beginsel niet afgedaan door het gegeven dat op het tijdstip van het afsluiten van de koopovereenkomst het schip zich al binnen de territoriale wateren bevindt.

Mijns inziens is de aard van de goederen van weinig belang bij het antwoord op de vraag of art. 32 van de Btw-richtlijn van toepassing is bij leveringen. In het hiervoor gegeven voorbeeld zijn zowel B als C er normaliter mee bekend dat de goederen die worden afgenomen, goederen zijn die zullen moeten worden binnengebracht in de Gemeenschap waarbij de goederen zullen worden vervoerd. Het gaat immers om Argentijns vlees, dat komt nu eenmaal uit Argentinië. Als er bijvoorbeeld Nederlands vlees wordt afgenomen, zal C wellicht niet verwachten dat deze goederen zullen moeten worden binnengebracht in de Gemeenschap. Toch kan het zich voordoen dat Nederlands vlees is uitgevoerd en door A in het kader van de ABC-transacties wordt vervoerd naar de Gemeenschap. In dat geval is art. 32 van de Btw-richtlijn in beginsel van toepassing, ook als C er niet van op de hoogte was, dat de goederen van buiten de Gemeenschap zullen worden binnengebracht in de Gemeenschap in verband met de levering. Overigens lijkt mij in deze situatie lastig voorstelbaar dat de levering door B niet in de Gemeenschap zal plaatsvinden, omdat aan C op grond van de overeenkomst in beginsel communautaire goederen zullen moeten worden geleverd, zodat op grond van art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn de levering aan C in de Gemeenschap zal plaatsvinden.

Een dergelijke uitleg van de plaats van levering past goed bij ABC-transacties. Immers bij ABC-transacties is het efficiënt als men voor de hele reeks leveringen totdat de goederen worden ingevoerd, voor zover de goederen worden vervoerd,



uit kan gaan van de plaats van aanvang van verzending of vervoer van de goederen. Die plaats lijkt immers redelijk eenvoudig te bepalen. De plaats waar de goederen zich bevinden ten tijde van het sluiten van een koopovereenkomst van de goederen is lastiger te bepalen, als men die al kan achterhalen.

Het Hof Leeuwarden gaf in 1977 zijn oordeel over een levering van goederen door een importeur van vlees. Het vlees werd in verband met de levering door A aan importeur B van buiten de Gemeenschap naar Nederland vervoerd. Tijdens het vervoer, terwijl de goederen het Nederlandse grondgebied nog niet hadden bereikt, leverde de importeur de goederen aan afnemer C. Het Hof Leeuwarden overwoog dat de plaats van levering niet in Nederland was aangezien niet in verband met de levering werd vervoerd.<sup>531</sup>

In art. 5, vierde lid, aanhef en onderdeel a, van de Tweede richtlijn,<sup>532</sup> een rechtsvoorganger van art. 32 van de Btw-richtlijn, die gold ten tijde van de feiten in het geding, werd overigens, evenals in art. 32 van de Btw-richtlijn vermeld: “het goed [dat, AS] door de leverancier, door de afnemer, dan wel door een derde wordt verzonden of vervoerd”. In de tekst van de Wet wordt afgeweken van de tekst van de Btw-richtlijn. Op grond van art. 5, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet is de plaats waar een levering wordt verricht indien het goed “in verband met de levering” wordt verzonden of vervoerd uit een derde land, de plaats waar de verzending of het vervoer aanvangt.<sup>533</sup> Het aspect dat het vervoer moet plaatsvinden “in verband met de levering” is niet terug te vinden in de tekst van de Btw-richtlijn. Het lijkt mij dat de Nederlandse wetgever met deze tekst van art. 5, eerste lid, van de Wet goed heeft aangevoeld wat er in de Btw-richtlijn wordt bedoeld.

Mijns inziens moet wanneer goederen worden verkocht tijdens het vervoer, terwijl de goederen de Gemeenschap nog niet hebben bereikt, voor de bepaling van de plaats van levering in beginsel worden gekeken naar de plaats waar de verzending of het vervoer van de goederen is gestart. Op grond van art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn kan daar dan van worden afgeweken als wordt geleverd door de importeur, of als sprake is van een daaropvolgende levering. Het betoog dat de goederen niet in verband met de levering van B aan C worden vervoerd, maar kennelijk in verband met de levering van A aan B houdt mijns inziens geen stand, en is niet richtlijnconform. De goederen worden immers daadwerkelijk vervoerd om de levering te kunnen uitvoeren.

Dat C daarvan niet op de hoogte is doet hier niet aan af, tenminste in situaties zoals deze waarbij de goederen zich nog niet in de Gemeenschap bevinden. Het resultaat van een andersluidend betoog zou zijn dat als B de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd, B die kan

531. Hof Leeuwarden 14 september 1977, nr. 376/1976, V-N 1980, blz. 562.

532. Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEG, 1967, nr. 71, blz. 1303.

533. Uitgezonderd de montagelevering.

afrekken in verband met de levering aan C. Over de levering aan C wordt geen btw verschuldigd. Dit zou resulteren in de onwenselijke situatie dat er bij C geen btw drukt op ingevoerde goederen. Dit resultaat kan bezwaarlijk zijn als C een vrijgestelde belastingplichtige, of geen belastingplichtige is.

Indien art. 32 van de Btw-richtlijn van toepassing is, wordt er door de tweede volzin voor gezorgd dat er in een handelsketen uiteindelijk een levering in de Gemeenschap plaatsvindt, die kan worden belast. Indien het juist is dat er in een situatie waarbij goederen worden verkocht tijdens het vervoer, terwijl de goederen de Gemeenschap nog niet hebben bereikt sprake zou zijn van goederen die niet in verband met de levering worden vervoerd lijkt eenvoudig te kunnen worden voorkomen dat de afnemer btw wordt verschuldigd over goederen die aan de afnemer worden overgedragen. Art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn corrigeert dit niet, omdat er geen sprake is van de toepassing van een situatie als bedoeld in art. 32, eerste volzin, van de Btw-richtlijn.

Ik ga in deze paragraaf overigens uit van een situatie waarbij de goederen die tussen A, B en C worden verhandeld dezelfde blijven en niet worden bewerkt. Als goederen tijdens de handelsketen een bewerking ondergaan ontstaat een andere situatie. Art. 32 van de Btw-richtlijn is namelijk niet van toepassing bij goederen die nog in een andere lidstaat dan die van verzending of aanvang van het vervoer van de goederen een bewerking moeten ondergaan. De continuïteit in het verloop van het vervoer van de goederen ontbreekt dan. In het arrest van het HvJ in de zaak Fonderie 2A<sup>534</sup> ging het om goederen die zich in Italië bevonden en werden verkocht aan een afnemer in Frankrijk. Alvorens de goederen af te leveren werden de goederen verzonden naar Frankrijk alwaar ze werden gelakt. Vervolgens werden de goederen afgeleverd bij de afnemer in Frankrijk. Het HvJ overweegt dat de enige goederen waarover de leverancier en de afnemer een contract hebben gesloten, de afgewerkte goederen zijn. Deze goederen bevonden zich reeds op het tijdstip van aanvang van de verzending of het vervoer naar de afnemer in de lidstaat van vestiging van de afnemer.

Uit de arresten van het HvJ in de zaken EMAG Handel Eder OHG (hierna: EMAG) en Euro Tyre Holding BV<sup>535</sup> volgt dat bij ABC-transacties bij een intracommunautaire verwerving de schakels na de schakel waarin de intracommunautaire verwerving plaatsvindt op grond van de rechtsregel van wat thans art. 31 van de Btw-richtlijn vormt, moeten worden beoordeeld. Dit is de regel op grond waarvan indien een goed niet wordt verzonden of vervoerd, de plaats van levering daar is, waar het goed zich op het tijdstip van de levering bevindt. Gelet op de overige uitleg die het HvJ in het arrest in de zaak Euro Tyre Holding BV geeft, moet het zo zijn, dat de macht over het goed in een dergelijke situatie in deze schakels na de intracommunautaire verwerving is overgedragen in de lidstaat van aankomst van de goederen. Het lijkt in dergelijke ABC-transacties te kunnen gaan

534. HvJ 2 oktober 2014, nr. C-446/13 (Fonderie 2A), ECLI:EU:C:2014:2252, V-N 2014/55.18, met betrekking tot art. 8 van de Zesde richtlijn.

535. HvJ 6 april 2006, nr. C-245/04 (EMAG Handel Eder OHG), ECLI:EU:C:2006:232, V-N 2006/21.18, punten 49 en 50 en HvJ 16 december 2010, nr. C-430/09 (Euro Tyre Holding BV), ECLI:EU:C:2010:786, BNB 2011/130 m.nt. Bijl, punt 25.

om leveringen waarbij goederen weliswaar in de lidstaat van aankomst worden geleverd, maar de goederen wel in verband met de levering werden vervoerd. Als een goed door de leverancier, door de afnemer, of door een derde wordt verzonden of vervoerd, wordt op grond van art. 32 van de Btw-richtlijn de levering plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van het vertrek van de verzending of het vervoer van het goed. Ik meen dat de uitleg van het HvJ moet worden geplaatst in het kader van de regeling voor intracommunautaire verwervingen waarbij maar in één schakel sprake kan zijn van intracommunautair vervoer.

### 8.3 DIENST

Voor 1 januari 2010 werd als hoofdregel voor de plaats van dienst uitgegaan van de plaats van vestiging van de dienstverlener. Op deze regel was een aantal uitzonderingen van toepassing. Vanaf 1 januari 2010 zijn de regels betreffende de plaats van dienst gewijzigd. Art. 44 van de Btw-richtlijn bevat de hoofdregel voor de bepaling van de plaats van dienst voor diensten die worden verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige. De plaats van een dienst verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, is de plaats waar de belastingplichtige de zetel van zijn of haar bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten echter verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar de belastingplichtige de zetel van zijn of haar bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting geldt als plaats van de dienst de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige die de dienst afneemt.

Bij diensten verricht voor een niet-belastingplichtige geldt als hoofdregel voor de plaats van dienst de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn of haar bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, of de plaats van de vaste inrichting van waaruit de dienst wordt verricht, en anders de woonplaats of de gebruikelijke verblijfplaats van de dienstverrichter.

Voor een aantal diensten is in de Btw-richtlijn een afzonderlijke plaatsbepalingsregel opgenomen.

### 8.4 INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVING

Een intracommunautaire verwerving vindt plaats in de lidstaat waar de goederen naartoe worden vervoerd of verzonden.<sup>536</sup> Overigens vindt de met de intracommunautaire verwerving samenhangende levering plaats in de lidstaat waarvan de goederen worden vervoerd of verzonden.

536. Art. 40 van de Btw-richtlijn.

## 8.5 INVOER

Het is van belang op welke plaats het belastbare feit invoer van goederen optreedt. De Europese Unie bestaat uit een groot aantal lidstaten, er is (nog?) geen sprake van een Europese belastingdienst, belasting wordt dus geheven door de autoriteiten van de verschillende lidstaten. Het is dan ook voor het concreet kunnen vaststellen van verschuldigdheid van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen niet voldoende om te constateren dat in de Gemeenschap het belastbare feit invoer van goederen heeft plaatsgevonden. Om te kunnen concluderen tot verschuldigdheid van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen moet bekend zijn in welke lidstaat het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet. Als het goed gaat zal dit overigens in één enkele lidstaat zijn, niet in meerdere of in geen enkele. Hetzelfde geldt voor de verschuldigdheid ter zake van het ontstaan van een douaneschuld. Er moet dus één bepaalde lidstaat worden aangewezen waar het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet en één bepaalde lidstaat waar een douaneschuld ontstaat.

Zoals aan de orde zal komen in hoofdstuk 16 wordt voor de plaats van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen aangesloten bij de plaats van het ontstaan van een douaneschuld.

## 8.6 ONTSTAAN VAN EEN DOUANESCHULD

Een douaneschuld ontstaat op grond van art. 215 van het CDW waar de feiten zich voordoen die tot het ontstaan van de douaneschuld leiden. In een aantal situaties kan deze plaats niet worden vastgesteld. Gedacht kan worden aan de onttrekking van goederen aan een douaneregime waarbij niet alle feiten met betrekking tot de onttrekking bekend zijn. In bepaalde dergelijke situaties zullen de douaneautoriteiten wellicht kunnen constateren dat de goederen zich in een situatie bevinden die tot het ontstaan van een douaneschuld heeft geleid. In dergelijke situaties ontstaat de douaneschuld daar waar de douaneautoriteiten constateren dat de goederen zich in een situatie bevinden die tot het ontstaan van de douaneschuld heeft geleid. Veel frequenter zal naar ik aanneem in situaties waarin niet kan worden vastgesteld waar de feiten zich hebben voorgedaan die tot het ontstaan van de douaneschuld hebben geleid, niet worden geconstateerd dat de goederen zich in een situatie bevinden die tot het ontstaan van een douaneschuld heeft geleid. De douaneautoriteiten zullen de goederen immers veelal niet aantreffen, zij weten veelal slechts dat de betreffende douaneregeling niet conform de regelgeving is verlopen. Indien de plaats waar de feiten zich voordoen die tot het ontstaan van de douaneschuld leiden niet kan worden vastgesteld, ontstaat de douaneschuld op de plaats waar de goederen onder de regeling zijn geplaatst waaraan de goederen zijn onttrokken of de plaats waar de goederen onder gebruikmaking van de regeling het douanegebied zijn binnengekomen.

## 8.7 SAMENVATTING

Indien een goed door de leverancier, door de afnemer of door een derde wordt verzonden of vervoerd, is op grond van art. 32 van de Btw-richtlijn de plaats van

levering de plaats waar het goed zich op het tijdstip van het vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt. In andere situaties vindt de levering op grond van art. 31 van de Btw-richtlijn daar plaats waar het goed zich bevindt ten tijde van de levering.

Indien de plaats van vertrek van de verzending of het vervoer echter in een derdelandsgebied of een derde land ligt, worden de plaats van de levering ver-richt door de “importeur die uit hoofde van art. 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon”, en de plaats van de daaropvolgende leveringen op grond van art. 32 van de Btw-richtlijn geacht in de lidstaat van invoer van de goederen te liggen.

Er is naast art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn een aantal regelingen dat ervoor zorgt dat er, overeenkomstig het rechtskarakter dat er in het btw-systeem sprake is van een verbruiksbelasting, btw wordt verschuldigd in het land waar goederen naartoe worden verzonden of vervoerd. Zo is er de regeling van intracommunautaire verwervingen van goederen, de regeling voor montageleveringen en de regeling voor afstandsverkopen.

Het begrip “importeur die uit hoofde van art. 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon” als bedoeld in art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn wordt in de Btw-richtlijn niet gedefinieerd. Het moet mijns inziens bij de toepassing van art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn gaan om iemand die deel uitmaakt van de handelsketen. Het lijkt mij dat in art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn met de term “importeur die uit hoofde van art. 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon” wordt bedoeld op degene die de btw wordt verschuldigd. Mocht de btw worden verschuldigd door iemand die niet als leverancier of afnemer deel uitmaakt van de handelsketen, dan wordt mijns inziens in beginsel diegene bedoeld die de btw vergoedt aan degene die deze verschuldigd is geworden.

Het kan zich voordoen dat de leverancier de goederen binnenbrengt in de Gemeenschap, maar toch de afnemer op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn wordt aangewezen als belastingschuldige. In die situatie is de leverancier degene (in de handelsketen) die de goederen invoert, maar is de afnemer de belastingschuldige. Indien de leverancier de goederen binnenbrengt in de Gemeenschap, maar de afnemer de btw wordt verschuldigd, is de afnemer mijns inziens degene die als de importeur als bedoeld in art. 32 van de Btw-richtlijn moet worden beschouwd.

Ik ga ervan uit dat art. 32 van de Btw-richtlijn alleen van toepassing is als goederen in verband met een levering door de leverancier, de afnemer of namens of in opdracht van een van hen door een derde worden verzonden of vervoerd.

Bij ABC-transacties is in beginsel de regeling van art. 32 van de Btw-richtlijn van toepassing. Art. 31 van de Btw-richtlijn moet bij ABC-transacties pas worden toegepast als goederen niet worden verzonden of vervoerd, of als er onvoldoende

temporeel en materieel verband bestaat tussen de levering en de verzending ervan, of als de continuïteit in het verloop van de vervoershandeling zou ontbreken.

Ook als goederen zich feitelijk reeds in de Gemeenschap bevinden ten tijde van het sluiten van de koopovereenkomst, kan het gaan om een levering van goederen waarbij de goederen in verband met de levering worden verzonden of vervoerd van buiten de Gemeenschap. Het gaat er mijns inziens om of de goederen in verband met de levering zullen worden binnengebracht in de Gemeenschap. Hierbij is niet van belang of de goederen zich reeds in de Gemeenschap bevinden. Als de goederen afkomstig uit derde landen zich reeds in de Gemeenschap bevinden maar in verband met de levering nog worden vervoerd is art. 32 van de Btw-richtlijn van toepassing en geldt in beginsel als plaats van levering het derde land waar de goederen vandaan komen.

Voor 1 januari 2010 werd als hoofdregel voor de plaats van dienst uitgegaan van de plaats van vestiging van de dienstverlener. Op deze regel waren een aantal uitzonderingen. Vanaf 1 januari 2010 zijn de regels betreffende de plaats van dienst gewijzigd.

Een intracommunautaire verwerving vindt plaats in de lidstaat waar de goederen naartoe worden vervoerd of verzonden.

Zoals aan de orde zal komen in hoofdstuk 16 wordt voor de plaats van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen aangesloten bij de plaats van het ontstaan van een douaneschuld.

De plaats van het ontstaan van een douaneschuld wordt geregeld in art. 215 van het CDW.



### 9.1 HET BEGRIP BELASTINGSSCHULDIGE

In dit hoofdstuk ga ik in op de belastingsschuldige. Ik behandel de term belastingsschuldige in deze paragraaf en ga daarbij ook in op het begrip belastingplichtige. Vervolgens behandel ik in paragraaf 9.2 de belastingsschuldige bij leveringen, diensten en intracommunautaire verwervingen. In paragraaf 9.3 volgt een behandeling van de belastingsschuldige bij het belastbare feit invoer van goederen. In paragraaf 9.4 ga ik in op de belastingsschuldige bij het ontstaan van een douaneschuld. In paragraaf 9.5 volgt een samenvatting.

In dit hoofdstuk behandel ik wie de btw en de douanerechten wordt verschuldigd. Ik gebruik in dit onderzoeksverslag voor aanduiding van degene die de btw wordt verschuldigd of de douanerechten wordt verschuldigd de term belastingsschuldige, wat ik hierna toelicht.

Om degene aan te duiden die btw wordt verschuldigd had naast, of in plaats van, het begrip belastingsschuldige ook kunnen worden gedacht aan het begrip belastingplichtige. Met de term belastingplichtige kan worden bedoeld op eenieder die op grond van een bepaalde regeling wordt aangemerkt als degene die belasting moet betalen. In het btw-jargon heeft het begrip belastingplichtige echter een aparte betekenis. In art. 9 van de Btw-richtlijn wordt het begrip belastingplichtige beschreven. Een belastingplichtige in de zin van de Btw-richtlijn is eenieder die zelfstandig een economische activiteit uitoefent.<sup>537</sup> In hoeverre een dergelijke persoon belasting is verschuldigd moet vanzelfsprekend in de regelgeving zijn vastgelegd.

Gelet op art. 2 van de Btw-richtlijn is het begrip belastingplichtige bij het zich voordoen van een belastbaar feit in het btw-systeem voor wat betreft het al dan niet optreden van het belastbare feit slechts van belang, bij de belastbare feiten levering, dienst en intracommunautaire verwerving van goederen. Bij het belastbare feit invoer van goederen gaat het om een belastingsschuld vanwege de grensoverschrijding van goederen. Het gaat om grensoverschrijding van de goederen, niet om het verrichten van prestaties. Of daarbij degene die goederen binnenbrengt in de Gemeenschap een economische activiteit verricht, is voor

537. Als iemand heel veel goederen binnenbrengt in de Gemeenschap die niet in het vrije verkeer zijn, doen zich, voor zover er geen sprake is van douanerechtelijke regelingen of situaties als bedoeld in art. 71 van de Btw-richtlijn, heel veel belastbare feiten voor. Degene die deze goederen binnenbrengt verricht alleen door het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap nog geen economische activiteit.



het al dan niet optreden van het belastbare feit invoer van goederen niet van belang. Ook als goederen door een ander dan een belastingplichtige worden binnengebracht in de Gemeenschap treedt in beginsel het belastbare feit invoer van goederen op. Mede omdat het belastingplichtigenbegrip geen rol speelt bij het al dan niet optreden van het belastbare feit invoer van goederen is het beter bij dit belastbare feit het begrip belastingschuldige te hanteren.

Overigens is het begrip belastingplichtige in het btw-systeem ook bij de invoer en de uitvoer van goederen van belang. Zo kan de vrijstelling met recht op aftrek van btw bij de uitvoer van goederen afhankelijk zijn van het antwoord op de vraag of er sprake is van een belastingplichtige. Ter zake van het belastbare feit invoer van goederen gelden bepaalde vrijstellingen alleen voor particulieren. Waar het in het verslag van dit onderzoek gaat over een belastingplichtige, gaat het over wat in de Nederlandse regelgeving een ondernemer wordt genoemd.<sup>538</sup> In de tekst van het CDW wordt in verband met degene die de belasting wordt verschuldigd de term belastingplichtige niet gebruikt. Ter zake van douanerechten wordt degene die douanerechten wordt verschuldigd veelal aangeduid als schuldenaar. In dit verslag van mijn onderzoek gebruik ik ook de term douaneschuldenaar als ik doel op de schuldenaar ter zake van douanerechten.

## 9.2 LEVERINGEN, DIENSTEN EN INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVINGEN

Bij leveringen en diensten gaat het om het verrichten van een prestatie door een belastingplichtige. Er kan pas sprake zijn van een levering of dienst als een belastingplichtige “als zodanig handelend” de levering of dienst verricht.

Bij een levering of dienst wordt de btw in beginsel verschuldigd door de belastingplichtige die de levering of dienst verricht.<sup>539</sup> Als belastingplichtige wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. In art. 9 van de Btw-richtlijn wordt toegelicht wat een economische activiteit inhoudt.

In bepaalde situaties wordt de verschuldigdheid van de btw verlegd naar een afnemer die geen belastingplichtige hoeft te zijn. Deze regeling houdt in dat in het geval dat de levering of dienst wordt verricht door een belastingplichtige die niet is gevestigd in de lidstaat waar de btw is verschuldigd, de lidstaten kunnen bepalen dat de tot voldoening van de btw gehouden persoon degene is voor wie de goederenlevering of dienst wordt verricht.<sup>540</sup> In een aantal situaties is verlegging verplicht voorgeschreven.

538. HR 2 mei 1984, nr. 22 153, ECLI:NL:HR:1984:AW8625, BNB 1984/295 m.nt. Simons met betrekking tot de Zesde richtlijn.

539. Art. 193 van de Btw-richtlijn.

540. Art. 194 van de Btw-richtlijn.

Bij intracommunautaire verwervingen moet er normaliter sprake zijn van een belastingplichtige wil het belastbare feit zich voordoen. Bij bepaalde intracommunautaire verwervingen kan zich het belastbare feit en daarmee de verschuldigdheid van de btw echter ook bij een niet-belastingplichtige of een particulier voordoen. Ter zake van een intracommunautaire verwerving wordt de btw verschuldigd door degene die deze verricht.

Met betrekking tot leveringen, diensten en intracommunautaire verwervingen bestaat de mogelijkheid van fiscale vertegenwoordiging en hoofdelijke aansprakelijkstelling. Lidstaten kunnen de belastingplichtige die niet is gevestigd in de lidstaat de mogelijkheid geven een fiscaal vertegenwoordiger aan te wijzen die verplicht is tot voldoening van de btw die wordt verschuldigd. Indien de belastingplichtige buiten de Gemeenschap is gevestigd kunnen de lidstaten het gebruik van een fiscaal vertegenwoordiger verplicht stellen. De lidstaten hebben de mogelijkheid te bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening is gehouden hoofdelijk verplicht is de btw te voldoen.

Bij btw ter zake van leveringen en diensten kan worden gesteld dat er sprake is van een belasting met een indirect karakter. De belasting wordt geacht te drukken op de afnemer van de goederen of diensten. De belasting wordt niet geacht te drukken op de belastingplichtige die de btw in rekening brengt en voldoet op aangifte. De belastingplichtige is dus een ander dan degene op wie de belasting wordt geacht te drukken.<sup>541</sup> Bij verlegging<sup>542</sup> vallen degene die de belasting wordt verschuldigd en degene op wie de belasting geacht wordt te drukken wel samen. Bij de intracommunautaire verwerving is ook sprake van een indirect karakter evenals bij leveringen en diensten.

Er wordt weliswaar niet alleen aangesloten bij leveringen tussen verschillende partijen. Er kan immers ook sprake zijn van een intracommunautaire verwerving als een belastingplichtige, zonder dat er sprake is van een levering van goederen door een leverancier aan een afnemer, goederen overbrengt naar een andere lidstaat. Het belastbare feit van de intracommunautaire verwerving is in dit geval echter vooral te zien als een methode waardoor eventuele btw-druk in het land van vertrek van de goederen bij de overbrengende ondernemer wordt vervangen door eventuele btw-druk in het land van aankomst van de goederen. Aan de gerichtheid van het btw-systeem doet dit niet af. Afgezien van specifieke regelingen ten aanzien van nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten doet ook de intracommunautaire verwerving zich alleen voor indien de leverancier een als zodanig handelende belastingplichtige is.

### 9.3 INVOER VAN GOEDEREN

Het indirecte karakter van de btw komt bij het belastbare feit invoer van goederen niet tot uitdrukking. Bij het belastbare feit invoer van goederen gaat het er niet

541. Afgezien van de zogenoemde interne leveringen.

542. Tenminste voorzover er wordt verlegd door de leverancier aan de afnemer. Er kan bijvoorbeeld ook verlegging plaatsvinden van een onderaannemer aan een hoofdaannemer.

om dat btw wordt verschuldigd die wordt geacht te drukken op afnemers van goederen. Het al dan niet optreden van het belastbare feit invoer van goederen staat, anders dan bij (niet-fictieve) leveringen en diensten, los van het plaatsvinden van transacties tussen partijen. Het belastbare feit treedt op omdat goederen de Gemeenschap worden binnengebracht, niet omdat iemand, die al dan niet een belastingplichtige is, een prestatie verricht. De btw wordt verschuldigd ter zake van de grensoverschrijding van goederen die de Gemeenschap binnen worden gebracht. Ter zake van deze grensoverschrijding van goederen wordt er als het ware een belastingschuldige bij het belastbare feit gezocht.

Bij het optreden van het belastbare feit invoer van goederen wordt op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn de btw verschuldigd door degene die de lidstaat van invoer als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon heeft aangewezen of erkend.

Er is bij ieder binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap wel iemand die de goederen binnenbrengt. Het kan voor de hand liggen om voor de bepaling van de belastingschuldige in veel gevallen aan te sluiten bij degene die de goederen invoert. In art. 201 van de Btw-richtlijn wordt dat verband niet gelegd. De lidstaat lijkt gelet op de tekst van de Btw-richtlijn in beginsel vrij om te bepalen wie de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd.

Het kan zich voordoen dat de belastingschuldige zelf niet degene is die de goederen binnenbrengt in de Gemeenschap of daartoe opdracht heeft gegeven aan degene die de goederen binnenbrengt.

De vrijheid voor lidstaten om op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn te bepalen wie de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd wordt beperkt op grond van art. 202 van de Btw-richtlijn op grond van welk artikel lidstaten in bepaalde situaties verplicht zijn bepaalde personen als belastingschuldige aan te merken. Indien het belastbare feit invoer van goederen optreedt doordat goederen worden onttrokken aan de in de artikelen 156, 157, 158, 160 en 161 van de Btw-richtlijn bedoelde situaties, is op grond van art. 202 van de Btw-richtlijn de btw verschuldigd door degene door wiens toedoen de goederen zijn onttrokken. Naar de situaties van art. 156 van de Btw-richtlijn wordt ook verwezen in art. 71 van de Btw-richtlijn. In art. 157 en 158 van de Btw-richtlijn gaat het onder andere om de invoer van goederen die onder een zogenoemd btw-entrepot worden geplaatst. Voor het overige zien de artikelen 156, 157, 158, 160 en 161 van de Btw-richtlijn op leveringen en diensten. Het valt overigens op dat in art. 202 van de Btw-richtlijn niet wordt bepaald dat als belastingschuldige moet worden aangemerkt degene die goederen de Gemeenschap binnensmokkelt. Het lijkt mij voor de hand te liggen dat als degene die goederen onttrekt verplicht wordt aangemerkt als belastingschuldige, dat dan ook degene die goederen de Gemeenschap binnensmokkelt verplicht wordt aangemerkt als belastingschuldige.

In art. 205 van de Btw-richtlijn wordt bepaald dat lidstaten in de in art. 202 van de Btw-richtlijn bedoelde gevallen kunnen bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is de btw te voldoen. Er kunnen bij de toepassing van art. 202 van de Btw-richtlijn dus meerdere personen de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen worden verschuldigd.

Op grond van art. 211 van de Btw-richtlijn kunnen lidstaten bepalen dat met betrekking tot de invoer van goederen die wordt verricht door belastingplichtigen of tot betaling van de belasting gehouden personen, of door bepaalde categorieën daarvan, de wegens de invoer verschuldigde btw niet hoeft te worden betaald op het tijdstip van de invoer, mits deze belasting als zodanig wordt vermeld in de btw-aangifte. Lidstaten hebben hierbij een ruime keuzevrijheid om deze regeling al dan niet toe te passen.

In het douanerecht bestaat de mogelijkheid om namens een ander aangifte te doen.<sup>543</sup> Iedere persoon kan zich voor het vervullen van de in de douanewetgeving voorgeschreven handelingen en formaliteiten bij de douaneautoriteiten doen vertegenwoordigen. Deze vertegenwoordiging kan direct zijn, wanneer de vertegenwoordiger in naam en voor rekening van een andere persoon handelt, dan wel indirect zijn, wanneer de vertegenwoordiger in eigen naam, maar voor rekening van een andere persoon handelt. Normaliter moet de vertegenwoordiger zijn gevestigd in de Gemeenschap.<sup>544</sup> De lidstaten kunnen het recht om op hun grondgebied douaneaangifte te doen voorbehouden aan douanecommissionairs die daar hun beroep uitoefenen. In Nederland is op grond van art. 1:10 van de Algemene douanewet indirecte vertegenwoordiging alleen mogelijk door een douane-expediteur.

De regeling inzake de vertegenwoordiging bij in het douanerecht voorgeschreven handelingen en formaliteiten wordt in de Btw-richtlijn niet expliciet van toepassing verklaard. Toch geldt deze regeling uit de aard der zaak ook ten aanzien van de btw. Het gaat immers om regelgeving ter zake van het vervullen van in de douanewetgeving voorgeschreven handelingen en formaliteiten. Dit is regelgeving die vanzelfsprekend deel uitmaakt van het communautaire douanerecht. Dat het doen van een douaneaangifte veelal ook zal leiden tot de verschuldigdheid van btw, brengt niet met zich dat er in de btw-regelgeving een nadere regeling zou moeten plaatsvinden van vertegenwoordiging bij de in het douanerecht voorgeschreven handelingen en formaliteiten.

Zoals aangegeven in paragraaf 9.2 bestaat er ter zake van de belastbare feiten levering, dienst en intracommunautaire verwerving de mogelijkheid van fiscale

543. Art. 5 van het CDW.

544. Dit hoeft niet indien het gaat om een aangifte voor douanevervoer of tot tijdelijke invoer, bij het incidenteel aangeven van goederen voor zover de bevoegde autoriteiten zulks gerechtvaardigd achten, of bij de toepassing van door lidstaten met derde landen gesloten bilaterale overeenkomsten of van gebruikelijke handelwijzen met een soortgelijke uitwerking op grond waarvan de ingezetenen van de betrokken landen op het grondgebied van die lidstaten douaneaangifte kunnen doen, mits wederkerigheid geldt.

vertegenwoordiging. In titel XI van de Btw-richtlijn is geen regeling opgenomen over fiscale vertegenwoordiging bij het belastbare feit invoer van goederen. De regeling van fiscale vertegenwoordiging van art. 204 van de Btw-richtlijn ziet niet op btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Een dergelijke regeling lijkt ook niet nodig. De lidstaten zijn immers grotendeels vrij om te bepalen wie de belastingschuldige wordt en lijken dus ook een regeling te mogen introduceren waarbij een persoon als fiscaal vertegenwoordiger kan optreden en de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd.<sup>545</sup> Omdat er wel in de Btw-richtlijn is vastgelegd dat fiscale vertegenwoordiging ter zake van de belastbare feiten levering, dienst en intracommunautaire verwerving mogelijk is, en niet is vastgelegd dat fiscale vertegenwoordiging mogelijk is ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, zou kunnen worden betoogd dat fiscale vertegenwoordiging ter zake van het belastbare feit invoer van goederen niet is toegestaan.<sup>546</sup> Het zou gelet op het voorgaande aanbeveling verdienen om uitdrukkelijk in de Btw-richtlijn vast te leggen of fiscale vertegenwoordiging ook mogelijk is ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

Bij verleggingsregelingen zoals die gelden bij leveringen of diensten wordt een andere persoon de btw verschuldigd dan degene die de btw in de systematiek van het btw-systeem zonder het bestaan van de regeling verschuldigd zou zijn. Bij deze regelingen wordt veelal de afnemer de btw verschuldigd die zonder het bestaan van de regeling door de leverancier zou zijn verschuldigd.<sup>547</sup> Een artikel over verlegging in voormelde zin bevat de Btw-richtlijn niet. Ook art. 205 van de Btw-richtlijn is niet als zodanig aan te merken. Deze regeling lijkt een aansprakelijkheidsregeling. Bij de toepassing van art. 205 van de Btw-richtlijn blijft de belasting verschuldigd door de belastingschuldige die afgezien van de regeling van art. 205 van de Btw-richtlijn de belasting was verschuldigd. Er komt door dit artikel alleen een belastingschuldige bij.

De Btw-richtlijn geeft de lidstaten veel vrijheid in het bepalen van de belasting-schuldige en bevat geen bepaling die daarnaast een verlegging regelt voor bepaalde situaties naar een andere belastingschuldige. Dat er geen verleggings-regeling in voormelde zin bestaat bij het belastbare feit invoer van goederen ligt voor de hand omdat het belastbare feit invoer van goederen niet transactiegerelateerd is. Er hoeft geen sprake te zijn van een transactie tussen een leverancier en een afnemer. Bij verlegging in voormelde zin gaat het erom dat een ander de belasting wordt verschuldigd dan degene die het btw-systematisch gezien verschuldigd zou zijn geweest. Een verleggingsregeling in voormelde zin komt niet aan de orde omdat lidstaten reeds een grote mate van vrijheid

545. Zo is in de Nederlandse regelgeving voor de toepassing van art. 23 van de Wet bij een in het buitenland gevestigde belastingplichtige, afgezien van bij bepaalde goederen, alleen mogelijk als er een fiscaal vertegenwoordiger is aangesteld. Zie paragraaf 17.3.2.

546. In dat geval zou de Nederlandse regeling voor zover daarbij voor de toepassing van art. 23 van de Wet bij een in het buitenland gevestigde belastingplichtige afgezien van bij bepaalde goederen een fiscaal vertegenwoordiger wordt vereist in strijd zijn met de Btw-richtlijn.

547. Er kan in bepaalde situaties ook bijvoorbeeld btw worden verlegd door een onderaannemer naar een hoofdaannemer. Ook in dergelijke situaties wordt door de verleggingsregeling een ander de btw verschuldigd dan zonder de verleggingsregeling het geval zou zijn geweest.

hebben in het bepalen wie de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd, zodat er bij de vaststelling van de belastingschuldige niet hoeft te worden afgeweken van de belastingschuldige die de btw-systeematisch gezien verschuldigd zou moeten zijn. Er is immers vanwege de vrijheid van de lidstaten tot vaststelling van de belastingschuldige niet een zodanige persoon.

Het voorgaande doet er niet aan af dat een verschuldigdheidsregeling voor de btw zodanig vorm kan worden gegeven dat er een hoofdregel wordt geïntroduceerd, waarvan in bepaalde gevallen wordt afgeweken. De combinatie van de artikelen 22 en 23 van de Wet is zodanig vormgegeven. Art. 22 van de Wet geeft een bepaalde regeling voor de vaststelling van de belastingschuldige en op grond van art. 23 van de Wet wordt daar in bepaalde situaties van afgeweken. Mijns inziens is dit in de kern een regeling ter vaststelling van de belastingschuldige die in karakter verschilt met de verleggingsregelingen bij leveringen en diensten, ook al leidt de toepassing van art. 23 van de Wet tot een andere belastingschuldige dan zonder de werking van dit artikel het geval zou zijn geweest. In het spraakgebruik wordt een dergelijke regeling ook aangeduid als verleggingsregeling. Met een dergelijk taalgebruik is niets mis, zolang maar wordt gerealiseerd dat een dergelijke verleggingsregeling een ander karakter heeft dan de verleggingsregelingen zoals die van toepassing kunnen zijn bij leveringen en diensten. Bij leveringen en diensten is in beginsel de leverancier de btw verschuldigd, welke verschuldigdheid kan worden verlegd. Bij invoer van goederen is er niet iemand aan te wijzen die gelet op het btw-systeem de btw zou zijn verschuldigd waarvan in bepaalde gevallen wordt afgeweken. De lidstaten zijn grotendeels immers vrij om regels te geven om te bepalen wie in bepaalde situaties de belastingschuldige is.

Overigens wordt het gebruik maken van de bevoegdheid van art. 211 van de Btw-richtlijn, waarbij de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd op de periodieke aangifte ook aangeduid als verlegging. Het gaat om een verlegging van de verschuldigdheid van btw naar de aangifte. Bij toepassing van deze regeling hoeft het echter niet zo te zijn dat een ander de btw wordt verschuldigd, dan zonder toepassing van deze regeling het geval zou zijn geweest. In voormelde zin in dit dus geen verleggingsregeling. In dit verslag van mijn onderzoek duid ik regelingen waarbij de verschuldigdheid van btw die verschuldigd is ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verlegd naar de aangifte naar spraakgebruik ook aan als een verleggingsregeling.

In Nederland bestaat de regeling van art. 23 van de Wet. Op grond van deze regeling wordt de btw in bepaalde gevallen niet verschuldigd door degene die de goederen binnenbrengt in de Gemeenschap, maar door degene voor wie de goederen zijn bestemd. Deze regeling, die wordt behandeld in paragraaf 17.3, wordt toegepast met voorrang op art. 22 van de Wet.

## 9.4 ONTSTAAN VAN EEN DOUANESCHULD

In art. 4, aanhef en onderdeel 9, van het CDW wordt de douaneschuld gedefinieerd als “de op een persoon rustende verplichting tot betaling” van bepaalde rechten. Toch draait het bij het ontstaan van een douaneschuld om goederen die het douanegebied worden binnengebracht. Ten aanzien van dergelijke goederen zal normaliter een douaneschuld ontstaan. Voor het antwoord op de vraag of er een douaneschuld ontstaat, is niet van belang wie de goederen het douanegebied binnenbrengt.

Bij verschillende wijzen van ontstaan van een douaneschuld kunnen veelal meerdere categorieën personen de douaneschuld worden verschuldigd. Dit wordt in het CDW voor iedere wijze van ontstaan van een douaneschuld apart geregeld. Ik behandel in paragraaf 17.4.

Zoals het belastbare feit invoer van goederen niet wordt gekenmerkt door het indirecte karakter van de btw, zo wordt ook het ontstaan van een douaneschuld niet gekenmerkt door een indirect karakter.

## 9.5 SAMENVATTING

Ik gebruik voor degene die de btw wordt verschuldigd in dit onderzoeksverslag de term belastingschuldige. Ter zake van douanerechten wordt degene die douanerechten wordt verschuldigd veelal aangeduid als douaneschuldenaar.

Leveringen en diensten zijn alleen aan btw onderworpen wanneer de leverancier een als zodanig handelende belastingplichtige is.

Bij een levering of dienst wordt de btw in beginsel verschuldigd door de belastingplichtige die de levering of dienst verricht. Eén van de uitzonderingen op de regel dat de belastingplichtige die de levering of dienst verricht de btw wordt verschuldigd doet zich voor bij verlegging.

Ter zake van een intracommunautaire verwerving wordt de btw verschuldigd door degene die deze verricht.

Met betrekking tot leveringen, diensten en intracommunautaire verwervingen is er de mogelijkheid van fiscale vertegenwoordiging.

Bij btw ter zake van leveringen, diensten en intracommunautaire verwervingen kan worden gesteld dat er sprake is van een belasting met een indirect karakter.

Het indirecte karakter van de btw komt bij het belastbare feit invoer van goederen en bij het ontstaan van een douaneschuld niet tot uitdrukking.

Bij het optreden van het belastbare feit invoer van goederen wordt op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn de btw verschuldigd door degene die de lidstaat

van invoer als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon heeft aangewezen of erkend.

Indien het belastbare feit invoer van goederen optreedt doordat goederen worden onttrokken aan de in de artikelen 156, 157, 158, 160 en 161 van de Btw-richtlijn bedoelde situaties is op grond van art. 202 van de Btw-richtlijn de btw verschuldigd door degene door wiens toedoen de goederen zijn onttrokken. In art. 205 van de Btw-richtlijn wordt bepaald dat lidstaten in de in art. 202 van de Btw-richtlijn bedoelde situaties kunnen bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is de btw te voldoen.

Op grond van art. 211 van de Btw-richtlijn kunnen lidstaten bepalen dat met betrekking tot de invoer van goederen die wordt verricht door belastingplichtigen of tot betaling van de belasting gehouden personen, of door bepaalde categorieën daarvan, de wegens de invoer verschuldigde btw niet hoeft te worden betaald op het tijdstip van de invoer, mits deze belasting als zodanig wordt vermeld in de btw-aangifte.

In Nederland bestaat de regeling van art. 23 van de Wet.

Bij verschillende wijzen van ontstaan van een douaneschuld kunnen veelal meerdere categorieën personen de douaneschuld worden verschuldigd. Dit wordt in het CDW voor iedere wijze van ontstaan van een douaneschuld apart geregeld.





### 10.1 INLEIDING

Er bestaat een groot aantal vrijstellingen voor de btw en de douanerechten. In dit hoofdstuk behandel ik wat vrijstellingen zijn en behandel ik een aantal vrijstellingen dat te maken heeft met het internationale handelsverkeer. Ik behandel dit alvorens ik in hoofdstuk 11 de maatstaf van heffing beschrijf. Indien een vergoeding is vrijgesteld, is de maatstaf van heffing voor het bepalen van de verschuldigdheid van btw ter zake van het belastbare feit immers niet meer van belang. Bij de belastbare feiten levering, dienst en intracommunautaire verwerking kan bij toepassing van een vrijstelling de maatstaf van heffing nog van belang zijn voor de zogenoemde pro rata-berekening. Zoals ik toelicht in paragraaf 22.5 is het belastbare feit invoer van goederen en dus de maatstaf van heffing daarbij niet van belang voor de berekening van de aftrek van btw op grond van de pro rata-methode.

Ik behandel in deze paragraaf wat vrijstellingen zijn. In dit hoofdstuk ga ik in op vrijstellingen die zijn gerelateerd aan het internationale handelsverkeer en aan de invoer van goederen en de uitvoer van goederen. In paragraaf 10.2 behandel ik een aantal van deze vrijstellingen in de Btw-richtlijn. In hoofdstuk 18 beschrijf ik vrijstellingen van het belastbare feit invoer van goederen en enkele aan invoer gerelateerde diensten en in hoofdstuk 27 behandel ik btw-vrijstellingen die te maken hebben met de uitvoer van goederen.

De douanevrijstellingen zien per definitie op de invoer van goederen. Ik behandel deze vrijstellingen daarom niet in dit hoofdstuk maar in paragraaf 18.4 in het deel invoer. In paragraaf 10.3 ga ik in op het antwoord op de vraag of vrijstellingen zich bij ABC-transacties voordoen in meerdere schakels van de handelsketen. In paragraaf 10.4 volgt een samenvatting.

Een aantal belastbare feiten in het btw-systeem is vrijgesteld. Een bruikbare definitie van het begrip vrijstelling geeft De Kater, die een vrijstelling als volgt definieert:<sup>548</sup>

“Een vrijstelling is een uitdrukkelijke in wettelijke bepalingen of anderszins geformuleerde ontheffing van de ter zake van het belastbare feit (o.m. de invoer van goederen) ontstane verschuldigdheid van belastingen en heffingen, welke ontheffing hetzij definitief, hetzij tijdelijk kan zijn en al dan niet voorwaardelijk wordt verleend.”

548. De Kater 1990.

Bij een vrijstelling is er sprake van een belastbaar feit, waarbij toch geen btw wordt verschuldigd. Ofwel, zoals uit de voorgaande definitie voortvloeit, er is een verschuldigdheid van btw ontstaan, maar hiervan wordt ontheffing verleend.

Vrijstellingen kunnen afhankelijk zijn van voorwaarden betreffende degene die een prestatie, of intracommunautaire verwerving verricht of degene die de goederen invoert en kunnen ook afhankelijk zijn van voorwaarden betreffende degene aan wie een prestatie wordt verricht.<sup>549</sup> De voorwaarden kunnen ook zien op het gebruik van de goederen. Er kan sprake zijn van een vrijstelling met een recht op aftrek van btw of van een vrijstelling zonder een recht op aftrek van btw. Het gebruik van de term vrijstelling kan, doordat deze term zowel wordt gebruikt voor belastbare feiten met recht op aftrek van btw als voor belastbare feiten zonder recht op aftrek van btw, eenvoudig tot verwarring leiden. De toepassing van een vrijstelling uit de Btw-richtlijn betekent dus lang niet altijd dat een belastingplichtige geen recht heeft op aftrek van btw. Aan bepaalde vrijstellingen in de Btw-richtlijn is een recht op aftrek van btw gekoppeld en aan andere vrijstellingen niet. In het binnenlandse verkeer, betreffende goederen die niet over landsgrenzen worden verzonden of vervoerd, heeft een belastingplichtige die vrijgestelde leveringen of diensten verricht, enkele uitzonderingen daargelaten, geen recht op aftrek van btw in verband met btw die is toe te rekenen aan deze prestaties. In het internationale handelsverkeer is de hoofdregel dat vrijstellingen gepaard gaan met een recht op aftrek van btw.

Enkele vrijstellingen zonder recht op aftrek van btw lijken in het btw-systeem nodig,<sup>550</sup> bijvoorbeeld om handelingen met geld<sup>551</sup> of financiële instrumenten in het btw-systeem te kunnen inpassen. Als een vrijstelling zonder recht op aftrek van btw van toepassing is bij prestaties die worden verricht aan een belaste belastingplichtige die de goederen gaat gebruiken, kan cumulatie van btw optreden. Dit komt doordat op de prestatie geen btw in rekening wordt gebracht, maar er wel normaliter wel kosten zijn gemaakt waar btw op drukt. Als de prestatie wordt afgenomen door een belaste belastingplichtige kan die de impliciete btw-druk niet in aftrek brengen, dit terwijl de belaste belastingplichtige over de hele vergoeding btw in rekening dient te brengen. Zoals beschreven in paragraaf 1.5.8, komt in het btw-systeem het draagkrachtbeginsel tot uitdrukking in vrijstellingen zonder recht op aftrek van btw.

Veelal wordt er door vrijstellingen met recht op aftrek van btw voor gezorgd dat het goederenverkeer wat eenvoudiger gaat, dan wanneer deze vrijstellingen er niet zouden zijn geweest. Zo heeft bijvoorbeeld de voor lidstaten facultatieve

549. Zo moet er bijvoorbeeld voor toepassing van de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn sprake zijn van levering van goederen aan erkende organisaties die uitvoeren in het kader van hun menslievende, liefdadige of opvoedkundige werk buiten de Gemeenschap.

550. Ik heb hier overigens geen onderzoek naar gedaan.

551. Naar het oordeel van het HvJ zijn financiële verrichtingen onder andere vrijgesteld vanwege moeilijkheden met de vaststelling van de belastbare grondslag. HvJ 19 april 2007, nr. C-455/05 (Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH), ECLI:EU:C:2007:232, V-N 2007/21.18.

vrijstelling van leveringen van goederen in een btw-entrepot slechts een vergemakkelijkend karakter. Bij afwezigheid van de vrijstelling zouden de leveringen belast zijn geweest, en zou de btw door de afnemer kunnen worden afgetrokken. Door deze vrijstelling wordt dit in rekening brengen en in aftrek brengen van btw voorkomen.

Overigens zijn er ook vrijstellingen met recht op aftrek van btw die er niet in de eerste plaats zijn om het goederenverkeer te vereenvoudigen. Zo wordt er door de vrijstelling met recht op aftrek van btw bij leveringen van bepaalde goederen die worden uitgevoerd voor gezorgd, dat veel goederen zonder btw-druk de Gemeenschap verlaten. Deze vrijstelling waarborgt in de eerste plaats dat goederen vrij worden gemaakt van btw-druk. Dit mede in het kader van het karakter van het verbruikskarakter.

Vrijstellingen met recht op aftrek van btw hebben veelal te maken met internationale grenzen. Vrijstellingen met recht op aftrek van btw doen zich voor bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap ten aanzien van goederen die nog niet zijn ingevoerd, bij goederen die zich in een btw-entrepot bevinden, en bij uitvoer van goederen en bij leveringen die te maken hebben met intracommunautaire verwervingen. De vrijstelling voor de leveringen van schepen en luchtvaartuigen kan, evenals de vrijstellingen bij diplomatieke en consulaire betrekkingen en internationale verplichtingen, ook in dit kader worden gezien. Als prestaties die zijn vrijgesteld met recht op aftrek van btw aan een niet-aftrekgerechtigde belastingplichtige worden verricht, heeft dat voor de niet-aftrekgerechtigde belastingplichtige tot gevolg dat er geen btw op de prestatie drukt. Bij een tegen hoog of laag tarief belaste prestatie zou er wel btw hebben gedrukt bij de niet-aftrekgerechtigde belastingplichtige, evenals, zij het impliciet, als er een vrijgestelde prestatie zonder recht op aftrek van btw zou zijn verricht. Aftrekgerechtigde belastingplichtigen kunnen in rekening gebrachte btw in aftrek brengen. Voor aftrekgerechtigde belastingplichtigen die prestaties afnemen, betekent een vrijstelling met een recht op aftrek van btw slechts een financieringsvoordeel, vergeleken met de meer gebruikelijke situatie waarbij btw moet worden betaald aan degene van wie een prestatie wordt afgenomen. Daarbij is in het bijzonder voor buitenlandse belastingplichtigen van belang dat zij door een vrijstelling met een recht op aftrek van btw niet met het betalen van btw worden geconfronteerd, die ze via een, in bepaalde situaties tijdrovende, teruggaafprocedure moeten terugvragen. Bij het afnemen door aftrekgerechtigde belastingplichtigen van prestaties waarvoor een vrijstelling zonder een recht op aftrek van btw geldt, vindt normaliter cumulatie van btw plaats.

Een vrijstelling van btw kan pas aan de orde komen als zich het belastbare feit invoer van goederen, levering, dienst of intracommunautaire verwerving voordoet.

In het CDW wordt de term vrijstelling ook wel gebruikt doelend op de situatie waar nog geen douaneschuld is ontstaan, omdat het ontstaan van de douaneschuld wordt uitgesteld vanwege een douanebestemming. Bij deze douanebestemmingen is er, ondanks het taalgebruik in bijvoorbeeld art. 137 van het CDW, geen sprake van een vrijstelling zoals bedoeld in dit hoofdstuk. Er is immers nog

geen belastbaar feit opgetreden.<sup>552</sup> Als in de Wet de term vrijstelling voorkomt, wordt normaliter een vrijstelling zonder een recht op aftrek van btw bedoeld.<sup>553</sup> De toepassing van een vrijstelling met recht op aftrek van btw wordt in de Wet namelijk normaliter niet aangemerkt als een vrijgesteld belastbaar feit, maar als een belastbaar feit waarbij het tarief van nihil geldt.

## 10.2 VRIJSTELLINGEN IN DE BTW-RICHTLIJN

### 10.2.1 Inleiding

In de Btw-richtlijn worden de vrijstellingen behandeld in titel IX. In de hoofdstukken 2 en 3 van deze titel van de Btw-richtlijn (de artikelen 132 tot en met 137) worden vrijstellingen geregeld die niet zijn vrijgesteld vanwege het aspect dat er sprake kan zijn van invoer, uitvoer, of internationaal handelsverkeer. In het kader van het onderwerp btw bij de invoer van goederen en bij de uitvoer van goederen zal ik deze vrijstellingen slechts behandelen voor zover zij voor de invoer en de uitvoer van goederen van belang kunnen zijn. Het gaat dan om vrijstellingen die met goederen samenhangen. In hoofdstuk 4 van de Btw-richtlijn (de artikelen 138 tot en met 142) worden met name de vrijstellingen met betrekking tot leveringen in samenhang met intracommunautaire verwerkingen geregeld. Hoofdstuk 5 van de Btw-richtlijn (de artikelen 143 tot en met 145) is getiteld “Vrijstellingen bij invoer”. In dit hoofdstuk zijn een aantal vrijstellingen bij de invoer van goederen en aanverwante dienstverlening opgenomen. De vrijstellingen van de hoofdstukken 6 tot en met 9 van de Btw-richtlijn (de artikelen 146 tot en met 153) zijn verplichte vrijstellingen in verband met uitvoer, internationaal vervoer en diensten door tussenpersonen. De vrijstellingen die zijn geregeld in hoofdstuk 10 van de Btw-richtlijn (de artikelen 154 tot en met 166) mogen naar keuze van de lidstaten worden toegepast.

Ik behandel in dit verslag van mijn onderzoek de vrijstellingen die zijn gerelateerd aan het internationale handelsverkeer, de invoer van goederen en de uitvoer van goederen, zoals die zijn geregeld in de Btw-richtlijn, waarbij ik, voor zover van belang, tevens aangeef hoe het een en ander in de Nederlandse regelgeving is uitgewerkt.<sup>554</sup>

De vrijstellingen in verband met invoer van goederen en de vrijstellingen in verband met de uitvoer van goederen worden respectievelijk in hoofdstuk 18 en hoofdstuk 27 behandeld. Ik behandel in hoofdstuk 18 bovendien in hoeverre de vrijstellingen bij het belastbare feit invoer van goederen aansluiten bij de vrijstellingen voor het douanerecht.

552. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 196.

553. Zij het dat op grond van art. 15, tweede lid, van de Wet voor enkele op grond van art. 11 van de Wet vrijgestelde prestaties toch conform art. 169, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn een recht op aftrek van btw wordt verleend.

554. Hierbij zij overigens opgemerkt dat wat in de Btw-richtlijn vrijstellingen met recht op aftrek van btw zijn, in de Nederlandse regelgeving wordt uitgewerkt als belastbare feiten belast tegen een tarief van nihil, met een recht op aftrek van btw.

In dit algemene deel behandel ik, voor zover voor dit onderzoek van belang, de vrijstellingen van leveringen en diensten die zijn geregeld in de artikelen 132 tot en met 137 van de Btw-richtlijn. Het betreft in die artikelen, zoals hiervoor vermeld, vrijstellingen die niet zijn vrijgesteld vanwege het aspect dat er sprake kan zijn van invoer, uitvoer, of internationaal handelsverkeer (paragraaf 10.2.2). Daarna behandel ik in dit hoofdstuk de vrijstelling van art. 148 van de Btw-richtlijn van leveringen en diensten inzake schepen en luchtvaartuigen (paragraaf 10.2.3), de vrijstelling van art. 153 van de Btw-richtlijn inzake diensten van tussenpersonen (paragraaf 10.2.4), de vrijstelling van art. 371 van de Btw-richtlijn, voor zover dit ziet op diensten inzake personenvervoer (paragraaf 10.2.5) en de vrijstelling van art. 142 van de Btw-richtlijn uit hoofdstuk 4 inzake diensten bestaande uit intracommunautair goederenvervoer met de Azoren en Madeira (paragraaf 10.2.6). In paragraaf 10.2.7 ga ik in op de vrijstellingen uit hoofdstuk 4 inzake intracommunautaire handelingen. Ik behandel de vrijstelling voor leveringen in samenhang met intracommunautaire verwervingen en de vrijstelling voor intracommunautaire verwervingen. Voorts beschrijf ik in dit hoofdstuk de facultatieve vrijstellingen uit hoofdstuk 10 van de Btw-richtlijn (paragraaf 10.2.8). Deze facultatieve vrijstellingen zien op leveringen en diensten met betrekking tot met name goederen die nog niet zijn ingevoerd of die zich in een btw-entrepot bevinden. In sommige situaties is ook de invoer van goederen die worden geplaatst in een btw-entrepot vrijgesteld. Ook dit wordt behandeld in paragraaf 10.2.8. De overige vrijstellingen van het belastbaar feit invoer van goederen worden behandeld in hoofdstuk 18.

#### 10.2.2 Vrijstellingen artikelen 132 tot en met 137 Btw-richtlijn

Het gaat bij de vrijstellingen opgenomen in de artikelen 132 tot en met 137 van de Btw-richtlijn om leveringen en diensten die niet zijn vrijgesteld vanwege het aspect dat er sprake kan zijn van invoer, uitvoer, of internationaal handelsverkeer. Het gaat hier om vrijstellingen van handelingen, waarbij de verrichter van de levering of dienst, op enkele uitzonderingen na, geen recht heeft op aftrek van btw.

Het HvJ heeft in vele arresten<sup>555</sup> overwogen dat de bewoordingen van de in art. 13 van de Zesde richtlijn<sup>556</sup> bedoelde vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd, aangezien de vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. Art. 13 van de Zesde richtlijn zag, afgezien van enige vrijstellingen inzake financiële dienstverlening, alleen op vrijstellingen zonder een recht op aftrek. De vrijstellingen mogen niet zodanig worden uitgelegd dat toepassing van de vrijstelling onmogelijk wordt gemaakt.

Veel van deze vrijstellingen zien op diensten. In art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn is een vrijstelling ter zake van het belastbare

555. Bijvoorbeeld HvJ 5 juli 2012, nr. C-259/11 (DTZ Zadelhoff vof), ECLI:EU:C:2012:423, BNB 2012/311 m.nt. Van Kesteren.

556. In art. 13 van de Zesde richtlijn waren vrijstellingen opgenomen die thans zijn opgenomen in de artikelen 132 tot en met 137 van de Btw-richtlijn.

feit invoer van goederen opgenomen voor de definitieve<sup>557</sup> invoer van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen in het binnenland “in ieder geval” is vrijgesteld. In het kader van dit onderzoek is bij de artikelen 132 tot en met 137 van de Btw-richtlijn daarom vooral van belang welke leveringen van goederen er door de artikelen 132 tot en met 137 van de Btw-richtlijn “in ieder geval” zijn vrijgesteld. Voor de behandeling van het begrip “in ieder geval” verwijs ik naar paragraaf 18.3.2 waar ik de vrijstelling bij invoer van goederen ter zake van goederen die bij levering in ieder geval zijn vrijgesteld behandel.

Er worden op grond van de artikelen 132 tot en met 137 van de Btw-richtlijn slechts een beperkt aantal leveringen vrijgesteld. In het kader van de invoer van goederen en de uitvoer van goederen kan met name worden gedacht aan de levering van menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk, het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici en de levering van postzegels tegen frankeerwaarde en de levering van fiscale zegels en andere soortgelijke zegels en bankbiljetten en munten die wettig betaalmiddel zijn, met uitzondering van verzamelobjecten. De lidstaten verlenen vrijstelling voor leveringen van goederen die uitsluitend voor vrijgestelde activiteiten zijn gebruikt.<sup>558</sup>

### 10.2.3 Levering en bevoorrading van schepen en luchtvaartuigen

#### 10.2.3.1 *Inleiding*

De vrijstellingen die zijn geregeld in hoofdstuk 7 van de Btw-richtlijn hebben betrekking op internationaal vervoer. Het belangrijkste artikel van dit hoofdstuk, art. 148 van de Btw-richtlijn, ziet met name op de levering en bevoorrading van schepen en luchtvaartuigen. Een vrijstelling met een recht op aftrek van btw voor de levering van schepen en luchtvaartuigen is voordelig voor de invoer van goederen en de uitvoer van goederen, omdat schepen en luchtvaartuigen invoer van goederen en uitvoer van goederen mogelijk maken en er bij een vrijstelling met recht op aftrek van btw geen btw op de schepen of luchtvaartuigen drukt en er ook geen btw hoeft te worden voorgefinancierd. Ik ga in de paragrafen 10.2.3.2 en 10.2.3.3 in op de vrijstelling van leveringen van schepen, respectievelijk luchtvaartuigen. In paragraaf 10.2.3.4 beschrijf ik de vrijstelling voor voorwerpen die vast zijn verbonden aan schepen of luchtvaartuigen of die voor hun exploitatie dienen. In paragraaf 10.2.3.5 ga ik in op de vrijstelling voor de bevoorrading van schepen en luchtvaartuigen. Ten slotte beschrijf ik in paragraaf 10.2.3.6 de vrijstelling voor dienstverlening ten aanzien van vrijgestelde (lucht)vaartuigen.

#### 10.2.3.2 *Schepen*

In deze paragraaf ga ik in op de vrijstelling bij de levering van schepen. Op grond van art. 148, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn wordt onder

557. In art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel a, b en c, van de Btw-richtlijn gaat het in tegenstelling tot andere vrijstellingen niet over “invoer van goederen” maar over “definitieve invoer van goederen”. Wat de betekenis is van de toevoeging “definitieve” is mij onduidelijk. Als het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet kan een dergelijke invoer zijn vrijgesteld.

558. Art. 136, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn.

andere de levering van de in art. 148, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn bedoelde schepen vrijgesteld. Het gaat hier om de levering van schepen voor de vaart op volle zee waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt, of die worden gebruikt voor de uitoefening van een industriële, handels- of visserijactiviteit en voorts om reddingsboten en schepen voor hulpverlening op zee of schepen voor de kustvisserij.

Gelet op de Nederlandse tekst van de Btw-richtlijn lijkt niet vereist dat een schip voor de volle vaart op zee als bedoeld in art. 148, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn ook daadwerkelijk moet worden gebruikt op de volle zee. Het is voor toepassing van de vrijstelling van art. 148, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn echter wel degelijk vereist dat de daar met schepen voor de vaart op volle zee bedoelde schepen ook daadwerkelijk op volle zee worden gebruikt. Dit volgt uit een vergelijking van verschillende taalversies, van art. 148, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn.<sup>559</sup> In de Engelse taalversie van art. 148, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn wordt “vessels used for navigation on the high seas” vermeld. In de Duitse taalversie staat “auf hoher See (...) eingesetzt sind”. De Franse taalversie lijkt op dit punt echter minder “uitgesproken” dan de Engelse en Duitse taalversies. In de Franse taalversie gaat het over “affectés à la navigation en haute mer”, dus: bestemd voor. De Hoge Raad heeft in het kader van de vrijstelling voor de bevoorrading van zeeschepen een arrest gewezen betreffende het begrip “volle zee”.<sup>560</sup> In dat arrest, dat is gewezen onder de werking van de Zesde richtlijn, overweegt de Hoge Raad dat schepen voor de vaart op volle vaart op zee ook op volle zee moeten worden gebezigd. De Hoge Raad legt het begrip “volle zee” uit naar zijn volkenrechtelijke betekenis. De territoriale zee en de binnenwateren behoren niet tot de volle zee. Met de redactie van Vakstudie Nieuws<sup>561</sup> ben ik van mening dat de opvatting van de Hoge Raad niet alleen van toepassing zal zijn bij de bevoorrading van zeeschepen, maar ook van toepassing lijkt bij de vrijstelling voor de levering van schepen. De Hoge Raad overweegt in het hier bedoelde arrest:

“(...) Gelet voorts op de tekst van de Richtlijn in andere talen van de Gemeenschap dan de Nederlandse, kan er redelijkerwijze geen twijfel over bestaan dat onder “schepen voor de vaart op volle zee” in genoemde Richtlijn bepaling niet kunnen worden begrepen schepen die weliswaar geschikt zijn voor de vaart op volle zee, doch daartoe in feite niet worden gebezigd.”

Het HvJ heeft in zijn arrest in de zaak Elmeke NE<sup>562</sup> verduidelijkt dat het vereiste dat er sprake is van schepen voor de volle vaart op zee niet alleen geldt voor schepen waarmee passagiersvervoer tegen betaling plaatsvindt, maar dat dit vereiste ook geldt voor toepassing van de vrijstelling voor de levering van schepen

559. Vergelijk Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 194 met betrekking tot art. 15, vierde onderdeel, van de Zesde richtlijn.

560. HR 1 april 1992, nr. 27 611, ECLI:NL:HR:1992:ZC4949, BNB 1992/200. Van Hilten en Van Kesteren betwijfelen overigens of deze uitspraak van de Hoge Raad geheel in overeenstemming is met de Zesde richtlijn. Van Hilten & Van Kesteren 2014, blz. 248.

561. V-N 1992, blz. 1258.

562. HvJ 14 september 2006, nrs. C-181/04 t/m C-183/04 (Elmeke NE), ECLI:EU:C:2006:563, V-N 2006/49.19.



die worden gebruikt voor de uitoefening van enigerlei industriële, handels- of visserijactiviteit.

De vrijstelling van art. 148, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn, heeft mede betrekking op reddingsboten en schepen voor hulpverlening op zee en schepen voor de kustvisserij. Uit de aard der zaak kan van reddingsboten en schepen voor hulpverlening op zee worden verwacht dat ze op volle zee actief zullen zijn. Alleen bij de levering van schepen voor de kustvisserij is er sprake van een vrijgestelde levering van schepen die normaliter niet de volle zee zullen bevaren.<sup>563</sup>

In de Wet is de vrijstelling voor de levering van (lucht)schepen geïmplementeerd in het nultarief van tabelpost a3. Aan het nultarief wordt onderworpen de levering van zeeschepen, met uitzondering van pleziervaartuigen. Het begrip zeeschip wordt in de Wet niet omschreven. In het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.5.3, wordt een toelichting gegeven over wat voor soorten schepen als zeeschepen zijn aan te merken. In de tekst van tabelpost a3 wordt niet de eis gesteld dat de zeeschepen ook buiten de territoriale wateren worden gebruikt. Ook in de tekst van het Voorschrift Tabel II, onderdeel 1.5.3, wordt die eis van gebruik op zee niet, althans niet duidelijk, gesteld.<sup>564</sup> In het gedeelte van het Voorschrift Tabel II, onderdeel 1.5.3, dat handelt over schepen waarbij het varen van bijkomstige betekenis is, zoals zandzuigers en boor- en werkeilanden wordt vermeld: “De omstandigheid dat de feitelijke bestemming “gebruik op zee” nog niet terstond wordt gegeven, staat aan rangschikking onder de post niet in de weg.” Ik leid hieruit af dat de staatsecretaris meent dat er een eis van gebruik op zee geldt. De term “nog niet terstond” ziet naar ik aanneem op leveringen van zeeschepen die plaatsvinden als het zeeschip nog wordt gebouwd, maar het zeeschip wel is bestemd voor gebruik op zee.

Aan te nemen valt, gelet op de verplichte richtlijnconforme interpretatie, dat de tekst van tabelpost a3 voor wat betreft zeeschepen, kan worden geïnterpreteerd als doelende op de schepen zoals bedoeld in art. 148, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn.<sup>565</sup> Het daadwerkelijke gebruik op zee moet dus in de tabelpost worden gelezen. Schepen voor de kustvisserij die geen zeeschip zijn kunnen niet onder de tekst van tabelpost a3 worden gebracht. Voor een vrijstelling op de levering bij schepen voor de kustvisserij die geen zeeschip zijn, is een rechtstreeks beroep op de Btw-richtlijn noodzakelijk. Naar ik aanneem hangt de aanduiding zeeschip samen met het gewone gebruik van het schip. Een eenmalige bestemming in een andere staat die via de volle zee wordt bereikt

563. Tenzij wellicht om bij de kust te komen waar men wil gaan vissen. In een aantal gevallen lijken schepen voor de kustvisserij immers te worden gebruikt voor de kustvisserij bij andere landen dan het land waar het schip een vaste ligplaats heeft. Dat schepen voor de kustvisserij voor toepassing van de vrijstelling niet de volle zee behoeven te bevaren, volgt ook uit HvJ 14 september 2006, nrs. C-181/04 t/m C-183/04 (Elmeka NE), ECLI:EU:C:2006:563, V-N 2006/49.19, punt 14.

564. Vergelijk Voorschrift tabel II, onderdeel 1.5.3: “Als zeeschepen worden eveneens aangemerkt de vaartuigen en luchtkussenvaartuigen die aan de genoemde voorwaarden voldoen, ook indien zij voornamelijk worden gebruikt in kustwateren, op rivieren, meren, enz.” (cursivering AS).

565. Vergelijk Bijl. Van Hiltten & Van Vliet 2001, blz. 192 en Van Vliet 1998, blz. 225, over art. 15, onderdeel vijf, van de Zesde richtlijn.

maakt nog niet dat de levering van een schip, niet zijnde een schip voor kustvisserij, onder de tabelpost valt.

Zoals vermeld stelt de staatssecretaris boor- en werkeilanden gelijk aan zeeschepen als bedoeld in tabelpost a3. Er kan bij een boorplatform dat wordt geregistreerd in het register voor zeeschepen naar Nederlands recht sprake zijn van een zeeschip. De Hoge Raad heeft aan de hand van de wetsgeschiedenis beslist dat een booreiland een schip blijft ook al staat het tijdelijk op de zeebodem.<sup>566</sup> Volgens Cleton is een booreiland dat naar de plaats van bestemming wordt versleept een schip, maar verliest het die kwaliteit indien het blijvend op de zeebodem wordt verankerd.<sup>567</sup> Het daadwerkelijke gebruik op zee moet bij zeeschepen in tabelpost a3 worden gelezen. Dit betekent dat leveringen van boor- en werkeilanden die op zee worden gebruikt onder het nultarief vallen.

In de Wet is in afwijking van art. 148 van de Btw-richtlijn ook de levering van oorlogsschepen aan het nultarief onderworpen. Gelet op de tekst van art. 148 van de Btw-richtlijn moet er, wil de levering van schepen zijn vrijgesteld, (afgezien van enkele andere voor deze constatering niet ter zake doende soorten schepen) sprake zijn van schepen die worden gebruikt voor de uitoefening van een industriële, handels- of visserijactiviteit. Aangezien de oorlogsvoering niet als een dergelijke activiteit is aan te merken, zijn oorlogsschepen hier niet onder zijn te rangschikken. Op grond van art. 148 van de Btw-richtlijn is de levering van oorlogsschepen dus niet vrijgesteld. De Wet sluit in tabelpost a4 van de zeeschepen alleen pleziervaartuigen uit. Een oorlogsschip kan mijns inziens normaliter niet als een pleziervaartuig worden aangemerkt. Gelet op de tekst van de Wet is de levering van oorlogsschepen die zeeschip zijn aan het nultarief onderworpen.<sup>568</sup>

Bijl, Van Hilten en Van Vliet<sup>569</sup> achten de afwijking betreffende de oorlogsschepen gerechtvaardigd, gelet op de toestemming die de lidstaten hebben gekregen in art. 28, derde lid, aanhef en onderdeel b, juncto bijlage F, onderdeel 25, van de Zesde richtlijn (de rechtsvoorganger van art. 371 juncto bijlage X, Deel B, aanhef en onderdeel 12, van de Btw-richtlijn) om de vrijstelling van vóór 1 januari 1978 te handhaven. Voor de invoering van de Zesde richtlijn gold er, voor zover relevant, een vrijstelling voor zeeschepen met uitzondering van pleziervaartuigen. Voor oorlogsschepen, die naar ik aanneem ook zeeschepen zijn, mag de voor 1 januari 1978 bestaande vrijstelling dus op die grond worden gehandhaafd.<sup>570</sup>

566. HR 28 mei 2004, nr. 38 958, ECLI:NL:HR:2004:AP0226, BNB 2004/248.

567. Cleton 1994, blz. 19.

568. Ik vind steun voor deze opvatting in het gegeven dat oorlogsschepen in art. 148, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn als een aparte categorie worden behandeld naast de schepen van art. 148, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn.

569. Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 192, over de Zesde richtlijn.

570. Mijns inziens mag het nultarief voor oorlogsschepen geen nultarief met een recht op aftrek van btw zijn. In art. 168 van de Btw-richtlijn wordt niet verwezen naar art. 371 van de Btw-richtlijn. Mijns inziens valt het recht op aftrek van btw niet onder de “in iedere betrokken lidstaat op die datum bestaande voorwaarden” als bedoeld in art. 371 van de Btw-richtlijn. Ik ga er overigens vanuit dat de oorlogsschepen als zeeschip zullen zijn aan te merken. Een oorlogsschip dat niet de zeeën bevaart lijkt van weinig nut voor de oorlogsvoering.

### 10.2.3.3 *Luchtvaartuigen*

Op grond van art. 148, aanhef en onderdeel f, van de Btw-richtlijn wordt vrijgesteld de levering van luchtvaartuigen als bedoeld in art. 148, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn. Het gaat om luchtvaartuigen die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer.

Op grond van de Btw-richtlijn is voor de toepassing van de vrijstelling van de levering van luchtvaartuigen alleen van belang of de exploitant die het luchtvaartuig gebruikt, een maatschappij is die zich hoofdzakelijk toelegt op het betaalde internationale vervoer.<sup>571</sup> Ook een luchtvaartuig dat door een dergelijke luchtvaartmaatschappij wordt gekocht, maar alleen voor binnenlandse vluchten zal worden gebruikt, kan uitgaande van de Btw-richtlijn met toepassing van de vrijstelling worden geleverd.

Op grond van tabelpost a4 juncto art. 12, tweede lid, aanhef en onderdeel a, Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968<sup>572</sup> (hierna: Uitvoeringsbesluit) juncto Voorschrift tabel II, onderdeel 1.5.5, wordt in de Nederlandse regelgeving voor de toepassing van het nultarief echter vereist dat het vliegtuig zelf hoofdzakelijk in het internationale verkeer wordt gebezigd. Dit vereiste is in strijd met de Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het HvJ.<sup>573</sup> Op grond van het Uitvoeringsbesluit is voor toepassing van het nultarief een verklaring van de afnemer vereist dat deze het vliegtuig hoofdzakelijk in het internationale verkeer gaat bezigen. De staatssecretaris heeft bij besluit<sup>574</sup> geregeld dat het nultarief ook zonder een dergelijke verklaring mag worden toegepast, mits de afnemer een buitenlandse vliegmaatschappij is, die het vliegtuig gebruikt voor betaald vervoer van personen of goederen en recht heeft op aftrek van voorbelasting. Deze regeling is discriminerend ten opzichte van Nederlandse vliegmaatschappijen. In de praktijk zal deze discriminatie, gelet op relatief beperkte oppervlakte van het Nederlandse grondgebied uitgaande van de snelheid van vliegtuigen, geen effect hebben.

### 10.2.3.4 *Voorwerpen die vast zijn verbonden*

Naast de levering van bepaalde schepen en luchtvaartuigen zijn ook de levering van voorwerpen die met vrijgesteld te leveren (lucht)vaartuigen vast zijn verbonden of die voor hun exploitatie dienen, met inbegrip van uitrusting voor de visserij, vrijgesteld. Dit is geregeld in art. 148, aanhef en onderdelen c en f, van de Btw-richtlijn.

571. Het is voor toepassing van de vrijstelling niet vereist dat de afnemer zelf een internationale luchtvaartmaatschappij is, als het luchtvaartuig maar door een internationale luchtvaartmaatschappij wordt gebruikt. HvJ 19 juli 2012, nr. C-33/11 (A Oy), ECLI:EU:C:2012:482, V-N 2012/42.14.

572. Stb. 1968, 423. Dit besluit is een aantal keer gewijzigd.

573. HvJ 16 september 2004, nr. C-382/02 (Cimber Air A/S), ECLI:EU:C:2004:534, V-N 2004/52.14.

574. Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 6 december 2000 inzake de toepassing van het nultarief op de levering en de verhuur van luchtvaartuigen aan een buitenlandse afnemer, nr. CPP2000/2661, V-N 2001/3.22.

Aan te nemen valt dat de hier bedoelde goederen in de Nederlandse wetgeving onder de term bevoorradingsgoederen kunnen worden gebracht.<sup>575</sup> Daarvan wordt althans uitgegaan in het Voorschrift Tabel II.<sup>576</sup> Het nultarief voor de levering van bevoorradingsgoederen wordt geregeld in tabelpost a4.

Door het aanmerken van deze voorwerpen als bevoorradingsgoederen kan de levering van vast verbonden goederen op grond van de tekst van de Wet aan het nultarief zijn onderworpen, maar geldt voor deze voorwerpen op grond van de tekst van tabelpost a4 expliciet de eis dat er sprake moet zijn van uitgaande (lucht)schepen. Ook op grond van het Voorschrift Tabel II, onderdeel 1.6.3, moet er bij de toepassing van tabelpost a4 voor wat betreft zeeschepen en luchtvaartuigen voor het internationale verkeer sprake zijn van uitgaande schepen of uitgaande luchtvaartuigen of van zeeschepen of luchtvaartuigen voor het internationale verkeer die hier te lande worden gebouwd, besteld of een onderhoudsbeurt of een andere behandeling ondergaan.

Op grond van het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.6.4, kunnen reddingsboten en schepen voor de hulpverlening op zee evenals schepen voor de kustvisserij voor de toepassing van tabelpost a4 als uitgaand worden beschouwd indien zij uitsluitend binnen de territoriale wateren varen. Voor de toepassing van de vrijstelling voor voorwerpen vast verbonden met luchtschepen wordt in de Btw-richtlijn evenals bij schepen niet vereist dat het uitgaande luchtschepen zijn. In de tekst van tabelpost a4 wordt die eis wel gesteld ten aanzien van het toepassen van het nultarief.

#### 10.2.3.5 *Bevoorrading*

Op grond van art. 148, aanhef en onderdelen a en e, van de Btw-richtlijn wordt vrijgesteld de levering bestemd voor de bevoorrading van de schepen en de luchtvaartuigen waarvan de levering is vrijgesteld. In art. 148, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn wordt bepaald dat scheepsvoorraden van schepen voor de kustvisserij niet onder de vrijstelling vallen. Dit zou kunnen zijn ingegeven doordat schepen voor de kustvisserij veelal niet buiten de territoriale wateren zullen opereren. De bevoorrading van oorlogsschepen, zoals omschreven in onderverdeling 8906 1000 van de Gecombineerde Nomenclatuur, die het land verlaten met als bestemming een haven of een ankerplaats in het buitenland, is vrijgesteld op grond van art. 148, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn. Op grond van de Convention on International Civil Aviation moeten brandstoffen die zich aan boord bevinden van binnenkomende en uitgaande luchtvaartuigen zijn vrijgesteld van douanerechten en nationale heffingen.<sup>577</sup>

Ik vat de term bevoorrading zodanig op dat zal zijn bedoeld goederen zoals brandstof van het schip en proviand. Ik merk hierbij echter op dat is vrijgesteld de levering van goederen bestemd voor de bevoorrading van bepaalde schepen en luchtvaartuigen. Gelet op de tekst lijken hieronder niet alleen te vallen goe-

575. Vergelijk Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 193.

576. Voorschrift tabel II, onderdelen 1.6.2 en 1.6.3.

577. Vergelijk Visser 2008, blz. 201.

deren die aan boord worden gebruikt als brandstof of als proviand, maar ook goederen die zijn bestemd om de lading van het schip of luchtvaartuig te vormen. De tekst van art. 148, aanhef en onderdelen a, b en e, van de Btw-richtlijn lijkt ook te zien op de goederen die worden vervoerd, zoals de olie, het graan of de andere goederen die de lading van het schip vormen en worden uitgevoerd. Goederen die zijn bestemd om met een schip of luchtvaartuig te worden vervoerd, lijken immers bestemd om het schip of luchtvaartuig mee te bevoorraden. Juistheid van de opvatting dat ook de vervoerde goederen, de lading van het schip of luchtvaartuig, bestemd zijn voor bevoorrading, leidt ertoe dat de levering van goederen die zijn bestemd om te worden uitgevoerd in veel situaties zullen zijn vrijgesteld. Daarvan uitgaande bestaat een vrij grote overlap van de vrijstelling die is geregeld in art. 148, aanhef en onderdelen a, b en e, van de Btw-richtlijn met de vrijstelling die is geregeld in art. 146, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Btw-richtlijn. Op grond van deze laatste bepalingen, die worden behandeld in paragraaf 27.2, zijn vrijgesteld goederen die door of voor rekening van de verkoper of van een buitenlandse afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap, met uitzondering van door de afnemer zelf vervoerde goederen die zijn bestemd voor de uitrusting of de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvaartuigen of van andere vervoermiddelen voor privégebruik. Een dergelijke overlap treedt dan op bij vele goederen die worden uitgevoerd door middel van bepaalde soorten schepen of bepaalde luchtvaartuigen.

Ik meen dat bevoorrading echter toch ziet op goederen zoals brandstof en proviand voor tijdens de zee- of vliegreis. Dit omdat deze term ook een mogelijke uitleg van het woord bevoorrading lijkt en deze uitleg mede gelet op de Engelse, Franse en Duitse taalversie het meest voor de hand ligt. In de Engelse taalversie wordt in plaats van bevoorrading “fuelling and provisioning” gebruikt. Mede omdat de term “provisioning” wordt gecombineerd met “fuelling” ligt mijns inziens de uitleg als brandstof en proviand het meest voor de hand. In de Franse taalversie wordt de term “l’avitaillement” gebruikt en in de Duitse taalversie de term “Versorgung”.

Naar het oordeel van het HvJ in het arrest in de zaak *Velker International Oil Company Ltd NV*<sup>578</sup> kan als levering van goederen “bestemd voor” alleen de levering worden aangemerkt aan degene die zelf de goederen als scheepsvoorraad zal gaan bezigen, waarbij overigens de goederen niet aan boord van het betreffende (lucht)vaartuig hoeven te worden afgeleverd. Bij levering aan een ander, bijvoorbeeld een tussenhandelaar, kan de vrijstelling met een recht op aftrek van btw niet worden toegepast, ook al worden de goederen aan boord van het schip of luchtvaartuig afgeleverd. Het HvJ wijst er terecht op dat indien de vrijstelling zou worden uitgebreid tot de handelsfasen die voorafgaan aan de levering van de goederen aan de scheepsexploitant, de lidstaten regelingen zouden moeten treffen om de eindbestemming te controleren.

578. HvJ 26 juni 1990, nr. C-185/89 (*Velker International Oil Company Ltd NV*), ECLI:EU:C:1990:262, V-N 1990, blz. 2212. Vergelijk HvJ 14 september 2006, nrs. C-181/04 t/m C-183/04 (*Elmeke NE*), ECLI:EU:C:2006:563, V-N 2006/49:19.

In de Wet is de vrijstelling voor bevoorrading uitgewerkt in het nultarief van tabelpost a4. In tabelpost a4 gaat het om “uitgaande” (lucht)schepen. In de tekst van de Btw-richtlijn wordt de “uitgaande”-eis niet gesteld voor schepen voor de kustvisserij en voor luchtschepen. Zoals vermeld in paragraaf 10.2.3.4 kunnen schepen voor de kustvisserij op grond van onderdeel 1.6.4 van het Voorschrift tabel II voor de toepassing van tabelpost a4 ook als uitgaand worden beschouwd, indien zij uitsluitend binnen de territoriale wateren varen. Scheepsvoorraden voor schepen voor de kustvisserij zijn niet vrijgesteld op basis van de Btw-richtlijn. Gelet op de tekst van tabelpost a4 is het nultarief van toepassing bij (uitgaande) schepen voor de kustvisserij bij andere bevoorrading dan scheepsproviand.

De staatssecretaris gaat er in het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.6.2, van uit dat de term bevoorrading zo mag worden opgevat dat het ook goederen omvat, niet zijnde proviand, die door de exploitant van een schip of een luchtvaartuig worden aangeschaft voor de wederverkoop aan passagiers. Ook de levering van goederen die zijn bestemd om bedrijfsmatig te worden gebruikt op de bedoelde schepen en luchtvaartuigen (boordbenodigdheden) vallen op grond van het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.6.2, onder het nultarief. Deze laatste categorie leveringen valt onder de vrijstelling geregeld in art. 148, aanhef en onderdelen c en f, van de Btw-richtlijn. Het verstrekken van spijsen en dranken aan boord valt op grond van het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.6.9, in afwachting van een nadere unierechtelijke regeling, onder het nultarief.

#### 10.2.3.6 *Diensten ten aanzien van (lucht)vaartuigen*

Op grond van art. 148, aanhef en onderdelen c en f, van de Btw-richtlijn is vrijgesteld de verbouwing, de reparatie, het onderhoud, de bevrachting<sup>579</sup> en de verhuur van de (lucht)schepen waarvan de levering is vrijgesteld. Op grond van art. 148, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn zijn andere dan de voormelde diensten voor de rechtstreekse behoeften van vrijgesteld te leveren schepen en hun lading vrijgesteld. Op grond van art. 148, aanhef en onderdeel g, van de Btw-richtlijn zijn andere dan de voormelde diensten voor de rechtstreekse behoeften van vrijgesteld te leveren luchtvaartuigen en hun lading vrijgesteld. Mijns inziens vallen ook sommige bemiddelingsdiensten onder de vrijstellingen geregeld in art. 148, aanhef en onderdelen d en g, van de Btw-richtlijn. Het gaat in art. 148, aanhef en onderdelen d en g, van de Btw-richtlijn immers om diensten die zien op de rechtstreekse behoeften van de daar bedoelde (lucht)schepen en hun lading. Voor bemiddelingsdiensten bestaat daarnaast een aparte vrijstelling op grond van art. 153 van de Btw-richtlijn, dat aan de orde komt in paragraaf 10.2.4.

Op grond van tabelpost b1 zijn aan het nultarief onderworpen de diensten die worden verricht ten aanzien van goederen als zijn bedoeld in de tabelposten a3 en a4. Tabelpost b1 omvat naar ik aanneem de in art. 148, aanhef en onderdelen c, d, f en g, van de Btw-richtlijn bedoelde diensten. Tabelpost b1 ziet, zo volgt uit de tekst van het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.11.7, mede op diensten van

579. Het HvJ heeft overwogen dat het begrip bevrachting zowel betrekking heeft op totaalbevrachting als op deelbevrachting van schepen voor de vaart op volle zee. HvJ 18 oktober 2007, nr. C-97/06 (Navicon SA), ECLI:EU:C:2007:609, V-N 2007/49.21.

scheepsagenten die worden verleend aan de reder ten behoeve van de exploitatie van een zeeschip.<sup>580</sup> Het nultarief kan op grond van de tekst van het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.11.9, voorts worden toegepast bij de verhuur<sup>581</sup> en het charteren van zeeschepen en bij de bemiddeling bij bevrachting. Voorts vindt het nultarief, gelet op de tekst van het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.11.10, toepassing bij het charteren, bij de bemiddeling bij bevrachting en bij het huren van luchtvaartuigen en op prestaties waarvoor landingsrechten in rekening worden gebracht.

Op grond van het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.11.7, kan het nultarief van tabelpost b1 mede toepassing vinden met betrekking tot diensten die worden verricht voor goederen die deel uitmaken van de lading van zeeschepen, indien het goederen betreft die zich in het vrije verkeer van de Europese Economische Gemeenschap (thans: Europese Unie) bevinden. Gelet op de tekst van art. 148, aanhef en onderdelen d en g, van de Btw-richtlijn lijkt mij dat dergelijke diensten in de Btw-richtlijn zijn vrijgesteld. De diensten moeten rechtstreeks samenhangen met de lading van een zeeschip, maar hoeven niet gerelateerd te zijn aan een bepaalde levering.

Op grond van het Voorschrift tabel II zijn diensten die worden genoemd in onderdeel 1.11.7 van het Voorschrift tabel II aan het nultarief onderworpen, mits deze diensten worden verricht op het terrein dat rechtstreeks grenst aan de kaden waar zeeschepen afmeren. Onderdeel 1.11.10 van het Voorschrift tabel II bevat een vergelijkbare regeling voor diensten ten aanzien van luchtvaartuigen die worden verricht op het luchthaventerrein. Met betrekking tot diensten die in een zee- of luchthaven in het kader van het de Gemeenschap ingaande vervoer en het daarop aansluitende of daaraan voorafgaande vervoer worden verricht, kan op grond van het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.11.2, worden aangenomen dat steeds overeenkomstig tabelpost b1 het nultarief van toepassing is. Met betrekking tot diensten die elders dan in een zee- of luchthaven worden verricht, zal bij het aantonen van het nultarief op grond van onderdeel 1.11.2 van het Voorschrift tabel II steeds dienen te blijken, dat de diensten goederen betreffen die op het tijdstip van het verrichten onder tabelpost a1 zijn te rangschikken. In onderdeel 1.11.3 van het Voorschrift tabel II wordt een aantal voorbeelden gegeven van de hier bedoelde diensten.

Het nultarief mist op grond van het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.11.8, toepassing ten aanzien van het ruimen van (wrakken van) zeeschepen die in

580. In Voorschrift tabel II, onderdeel 1.11.7, wordt voorts genoemd het slepen, het beloodsen en het bergen van zeeschepen, alsmede het los- en vastmaken van zeeschepen, het classificeren, het verrichten van deskundigenonderzoek, het uitvoeren van onderhoudswerkzaamheden, herstellingen en dergelijke en prestaties waarvoor havengeld in verband met zeeschepen in rekening wordt gebracht. Ook het vervoer van bemanningen van zeeschepen (het zogenoemde communicatievaren) en het vervoer van waterklerken kan gelet op de tekst van het Voorschrift tabel II onder tabelpost b1 worden gerangschikt.

581. In de tekst van onderdeel 1.11.9 van het Voorschrift tabel II wordt onderscheid gemaakt tussen time-charter (verhuur met bemanning), bareboat charter (rompbevrachting: verhuur zonder bemanning) en andere vormen van charter die niet het karakter hebben van (intracommunautair) goederenvervoer.

openbare wateren zijn gestrand, gezonken of aan de grond geraakt of vastgeraakt op of in waterstaatswerken, indien dat ruimen plaatsvindt door of in opdracht van de beheerder van het water of waterstaatswerk. In dat geval moet volgens de staatssecretaris worden aangenomen dat de dienst is gericht op het vrijmaken van het water of waterstaatswerk.

In het verleden gold een goedkeurende regeling van de staatssecretaris aangaande de bevoorrading van uitgaande binnenschepen. Dit besluit is met ingang van 1 januari 2003 ingetrokken.<sup>582</sup>

#### 10.2.4 Tussenpersonen

Op grond van art. 153 van de Btw-richtlijn zijn de diensten van tussenpersonen die handelen op naam en voor rekening van derden vrijgesteld wanneer hun diensten betrekking hebben op de in de artikelen 146 tot en met 152 van de Btw-richtlijn bedoelde handelingen, of op buiten de Gemeenschap verrichte handelingen. Deze vrijstelling voor tussenpersonen is niet van toepassing op reisbureaus wanneer zij in naam en voor rekening van de reiziger diensten leveren die in andere lidstaten worden verricht. Voor reisbureaus wordt door middel van de bijzondere regeling voor reisbureaus voorzien in een aparte regeling.<sup>583</sup>

Het gedeelte van art. 15, veertiende onderdeel, van de Zesde richtlijn (de rechtsvoorganger van art. 153 van de Btw-richtlijn), inhoudende dat de vrijstelling ook van toepassing is op buiten de Gemeenschap verrichte handelingen, was volgens Bijl, Van Hilten en Van Vliet<sup>584</sup> en volgens Terra en Wattel<sup>585</sup> zinledig geworden. Bijl, Van Hilten en Van Vliet waren van mening dat als werd bemiddeld bij een prestatie buiten de Gemeenschap, de plaats waar werd bemiddeld ook buiten de Gemeenschap was, als de klant van de bemiddelingsagent in een lidstaat was geïdentificeerd. Zij schreven dit ten tijde van de werking van de Zesde Richtlijn. Mijns inziens was deze bepaling voor de wijzigingen van de plaats van dienstbepalingen in de Btw-richtlijn per 1 januari 2010 niet zinledig. Er kon worden gedacht aan een Belgische tussenpersoon die presteerde aan een in Nederland gevestigde advocaat, die een prestatie verrichtte, die op grond van art. 56, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn (tekst tot 2010)<sup>586</sup> buiten de Gemeenschap plaatsvond.<sup>587</sup> Meer in het algemeen speelde dit bij alle bemiddelingsdiensten bedoeld in art. 56, eerste lid, aanhef en onderdeel l, van de Btw-richtlijn (tekst tot 2010),<sup>588</sup> waarbij de ontvanger van de bemiddelingsdienst was geïdentificeerd in de Gemeenschap in een andere lidstaat dan de tussenpersoon

582. De goedkeurende regeling, het besluit van 28 december 1992, nr. VB92/2868, zoals gewijzigd bij besluit van 28 januari 1999, nr. VB99/175, is ingetrokken in het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 11 oktober 2002, DGB 2002/5014M, V-N 2002/51.24. Vergelijk Van Kesteren 2003, blz. 224.

583. De artikelen 306 tot en met 310 van de Btw-richtlijn.

584. Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 200. Zij schreven over art. 15, veertiende onderdeel, van de Zesde richtlijn.

585. Terra & Wattel 2008, blz. 287. Deze constatering is niet meer opgenomen in Terra & Wattel 2012.

586. Art. 9, tweede lid, aanhef en onderdeel e, aanhef en derde gedachtestreep, van de Zesde richtlijn.

587. Zie over deze vrijstelling ook Van Dongen 2003, blz. 850.

588. Art. 9, tweede lid, aanhef en onderdeel e, aanhef en zevende gedachtestreep, van de Zesde richtlijn.



en de plaats van de dienst waarbij werd bemiddeld zich buiten de Gemeenschap bevond. In art. 56, eerste lid, aanhef en onderdeel 1, van de Btw-richtlijn (tekst tot 2010) was bepaald dat de plaats van dienst verricht door een in naam en voor rekening van een ander handelende tussenpersoon, wanneer de tussenpersoon bemiddelde bij het verrichten van de in art. 56, eerste lid, van de Btw-richtlijn (tekst tot 2010) bedoelde diensten verricht voor afnemers die buiten de Gemeenschap waren gevestigd, of voor belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap, maar buiten de lidstaat van de dienstverrichter waren gevestigd, de plaats was waar de afnemer van de bemiddelingsdienst de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting had gevestigd waarvoor de dienst was verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats had. Art. 56, eerste lid, aanhef en onderdeel 1, van de Btw-richtlijn (tekst tot 2010) behoeft voor de bemiddelingsprestatie niet tot dezelfde plaats van dienst te leiden als de prestatie waarvoor werd bemiddeld. De afnemer van de dienst van de bemiddelaar hoeft namelijk niet de afnemer te zijn van de dienst waarin wordt bemiddeld. De bemiddelaar kan immers ook zijn ingeschakeld door de dienstverrichter van de dienst waarin wordt bemiddeld.

Ook na de wijzigingen in de plaats van dienstbepalingen vanaf 1 januari 2010, is het gedeelte van art. 153 van de Btw-richtlijn inhoudende dat de vrijstelling ook van toepassing is op buiten de Gemeenschap verrichte handelingen niet zinledig. In art. 44 van de Btw-richtlijn wordt bepaald dat de plaats van een dienst verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, de plaats is, waar die belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, waar zijn vaste inrichting zich bevindt of waar de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige is die de diensten afneemt. Ook onder de werking van de huidige plaats van dienstbepalingen in de Btw-richtlijn kan zich de situatie voordoen dat een tussenpersoon een dienst verricht aan een in een andere lidstaat van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige dienstverrichter die diensten verricht aan een buiten de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige. De dienst waarbij wordt bemiddeld vindt op grond van art. 44 van de Btw-richtlijn buiten de Gemeenschap plaats, de dienst van de tussenpersoon vindt op grond van art. 44 van de Btw-richtlijn in de Gemeenschap plaats, waardoor deze dienst, op grond van art. 153, eerste zin, slot, van de Btw-richtlijn de vrijstelling deelachtig wordt.

In de Nederlandse regelgeving is een gedeelte van deze vrijstelling uitgewerkt in het nultarief van tabelpost b4. Er geldt op grond van tabelpost b4 een nultarief voor de diensten van tussenpersonen die betrekking hebben op niet in de Gemeenschap verrichte prestaties, of op prestaties als bedoeld in de tabelposten b2 en b3. Voorts is een gedeelte van de vrijstelling kennelijk uitgewerkt in het nultarief van tabelpost b1. In een aantal situaties zal echter een rechtstreeks beroep op de Btw-richtlijn moeten worden gedaan. De tabelposten b1 en b4

omvatten namelijk niet alle in art. 153 van de Btw-richtlijn vrijgestelde prestaties.<sup>589</sup>

Onder de diensten die in tabelpost b1 worden bedoeld met betrekking tot de in de tabelposten a2 tot en met a4 bedoelde goederen, waaronder veel van de in art. 146, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, en art. 148, aanhef en onderdelen a, b, c, e en f, van de Btw-richtlijn bedoelde goederen vallen, zijn ook bemiddelingsdiensten begrepen.<sup>590</sup> Bemiddeling bij prestaties die wel onder art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn vallen, maar die in de Wet niet zijn opgenomen in tabelpost a2, maar zijn opgenomen in art. 24, tweede lid, van de Wet valt niet onder het nultarief van tabelpost b1. Ook bemiddeling bij de levering aan onder andere menslievende organisaties, als bedoeld in art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn is niet op grond van tabelpost b1 of tabelpost b4 aan het nultarief onderworpen. In de Wet is voorts niet geïmplementeerd dat de bemiddeling bij werkzaamheden met betrekking tot roerende zaken, als bedoeld in art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn is vrijgesteld. De tabelposten b1 en b4 hebben geen betrekking op de bemiddeling bij prestaties die zijn vrijgesteld in verband met diplomatieke betrekkingen en internationale instellingen. Ook de vrijstelling van bemiddeling bij de levering van goud aan centrale banken<sup>591</sup> is in de Nederlandse wetgeving niet geregeld.

#### 10.2.5 Personenvervoer

In art. 371 van de Btw-richtlijn wordt bepaald dat de lidstaten tot nader order bepaalde handelingen genoemd in bijlage X, deel B, mogen blijven vrijstellen. In bijlage X, deel B, aanhef en onderdeel 10, van de Btw-richtlijn is personenvervoer opgenomen.

Het vervoer van personen door middel van zeeschepen of luchtvaartuigen valt onder het nultarief van tabelpost b3, althans indien de plaats van bestemming of de plaats van vertrek buiten Nederland is gelegen.<sup>592</sup> Bemiddelingsdiensten bij deze prestaties vallen onder het nultarief van tabelpost b4. Uitgaande van de gedachte dat bemiddeling bij de verhuur van (lucht)schepen een rechtstreekse behoefte is voor een (lucht)schip, meen ik dat deze vrijstelling voor bemiddelingsdiensten zijn rechtsbasis vindt in art. 148, aanhef en onderdelen d en g, van de Btw-richtlijn c.q. in art. 153 van de Btw-richtlijn. Personenvervoer met een bus is niet vrijgesteld.<sup>593</sup>

589. Vergelijk Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 200 met betrekking tot art. 15, veertiende onderdeel, van de Zesde richtlijn.

590. Vergelijk Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 200. Vergelijk Voorschrift Tabel II, onderdeel 1.11.5.

591. Art. 152 van de Btw-richtlijn.

592. Er kan worden getwijfeld, of er wel een recht op aftrek van btw mag zijn. Art. 168 van de Btw-richtlijn verwijst niet naar art. 371 van de Btw-richtlijn. Het lijkt mij dat het recht op aftrek van btw niet valt "onder de in iedere betrokken lidstaat op die datum bestaande voorwaarden" als bedoeld in art. 371 van de Btw-richtlijn.

593. HvJ 13 juli 2000, nr. C-36/99 (Idéal tourisme SA), ECLI:EU:C:2000:405, NTFR 2000, 1068 m.nt. Perié.

De Hoge Raad heeft in zijn arrest gepubliceerd in BNB 1976/30<sup>594</sup> m.nt. Ploeger geoordeeld dat tabelpost b3 ook van toepassing is, bij het vervoer van sportvisserij naar zee buiten de territoriale wateren, waarbij de sportvissers na afloop van het vissen weer worden teruggebracht naar het startpunt.

#### 10.2.6 Intracommunautair goederenvervoer Azoren en Madeira

Op grond van art. 142 van de Btw-richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor het intracommunautaire vervoer van goederen naar of vanaf de eilanden die de autonome regio's van de Azoren en van Madeira vormen, alsmede voor het vervoer tussen deze eilanden. In Nederland is deze vrijstelling uitgewerkt in het nultarief van tabelpost b6.

#### 10.2.7 Intracommunautaire handelingen

In titel IX, hoofdstuk 4, van de Btw-richtlijn is een vrijstelling geregeld voor leveringen van goederen die worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat.<sup>595</sup> De leveringen die in een andere lidstaat leiden tot een intracommunautaire verwerving zijn vrijgesteld. Doel van deze regeling is dat de btw gaat drukken in de lidstaat van verbruik van de goederen.

Voorts wordt in hoofdstuk 4 van titel IX van de Btw-richtlijn de vrijstelling voor de intracommunautaire verwerving van goederen geregeld. Er geldt op grond van art. 140, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn een vrijstelling voor de intracommunautaire verwerving van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen op het grondgebied van de lidstaat van de intracommunautaire verwerving in ieder geval is vrijgesteld. Evenals in paragraaf 10.2.2 verwijs ik voor de behandeling van het begrip “in ieder geval” naar paragraaf 18.3.2, waar ik de vrijstelling bij invoer van goederen ter zake van goederen die bij levering in ieder geval zijn vrijgesteld behandel.

Voorts is op grond van art. 140, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn vrijgesteld de intracommunautaire verwerving van goederen waarvan het belastbare feit invoer van goederen in ieder geval is vrijgesteld op grond van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdelen a, b, c en e tot en met l, van de Btw-richtlijn.<sup>596</sup>

594. HR 10 december 1975, nr. 17 720, ECLI:NL:HR:1975:AX3842, BNB 1976/30 m.nt. Ploeger.

595. De artikelen 138 en 139 van de Btw-richtlijn.

596. Advocaat-generaal Kokott geeft aan dat zij mede gelet op het gegeven dat in art. 140, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn wordt verwezen naar art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn van mening is, dat de bepaling van art. 140, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn niet overeenkomstig art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn kan worden uitgelegd. Anders zou art. 140, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn zonder betekenis zijn. Conclusie advocaat-generaal Kokott 4 september 2014, nrs. C-144/13, C-154/13 en C-160/13 (VDP Dental Laboratory NV e.a.), ECLI:EU:C:2014:2163, gepubliceerd onder HvJ 26 februari 2015, BNB 2015/104 m.nt. Bijl, punten 65 en 66. Wat hiervan zij, art. 140, aanhef en onderdeel a, en art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn zijn gelijkluidend, behalve dat het in art. 140 over een intracommunautaire verwerving gaat en in art. 143 over de definitieve invoer van goederen. Het lijkt mij daarom dat de vrijstelling op dezelfde goederen ziet.

Daarnaast is op grond van art. 140, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn vrijgesteld de intracommunautaire verwerving van goederen waarvoor de afnemer van de goederen op grond van de artikelen 170 en 171 van de Btw-richtlijn in ieder geval recht heeft op volledige teruggaaf van de btw die vanwege de intracommunautaire verwervingen van goederen zou zijn verschuldigd. Het moet hier gelet op de verwijzing naar de artikelen 170 en 171 van de Btw-richtlijn gaan om een belastingplichtige die bij het belasten van de intracommunautaire verwerving recht zou hebben op teruggaaf op grond van richtlijn 2008/9/EG<sup>597</sup> of de Dertiende Richtlijn.<sup>598</sup> Deze bepaling zorgt ervoor dat bij bepaalde afnemers intracommunautaire verwervingen van goederen die worden gebruikt voor bepaalde handelingen buiten de lidstaat waar de intracommunautaire verwerving plaatsvindt of voor belaste handelingen in de lidstaat waar de intracommunautaire verwerving plaatsvindt, waarbij de verschuldigdheid van btw wordt verlegd naar de afnemer of voor bepaalde vrijgestelde handelingen zoals een levering ter zake van uitvoer van goederen, die intracommunautaire verwerving vrijgesteld plaatsvindt. Het gaat bij afnemers als bedoeld in de artikelen 170 en 171 van de Btw-richtlijn om belastingplichtigen die geen btw in de betreffende lidstaat worden verschuldigd.

In art. 141 van de Btw-richtlijn is voorts nog een regeling getroffen inzake de vereenvoudigde ABC-regeling, die wordt behandeld in paragraaf 7.4.4.

## 10.2.8 Facultatieve vrijstellingen

### 10.2.8.1 Inleiding

Er bestaan ook vrijstellingen die de lidstaten naar keuze mogen invoeren. Deze facultatieve vrijstellingen worden behandeld in hoofdstuk 10 van Titel IX van de Btw-richtlijn.

De facultatieve vrijstellingen die worden behandeld in de artikelen 156 tot en met 161 van de Btw-richtlijn vallen uiteen in de volgende vier categorieën:

- 1) de levering van goederen die voor het binnenbrengen in de Gemeenschap nog niet in het vrije verkeer waren en waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich nog niet heeft voorgedaan;
- 2) de levering van goederen die direct voorafgaande aan het binnenbrengen in de Gemeenschap in het vrije verkeer waren in een derdelandsgebied waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich nog niet heeft voorgedaan én die zich onder de regeling intern communautair douanevervoer bevinden;
- 3) de levering van bepaalde goederen die in de territoriale zee worden toegelaten met betrekking tot boor- of werkeilanden en aanverwante dienstverlening;

597. Richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, PbEU, 2008, L 44/23.

598. Dertiende Richtlijn 86/560/EEG van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen, PbEG, 1986, L 325/1.

- 4) de levering van goederen die zich onder een zogenoemd btw-entrepot<sup>599</sup> bevinden of daaronder worden geplaatst en aanverwante dienstverlening. Naast deze leveringen en diensten mogen lidstaten het belastbare feit invoer van goederen vrijstellen wanneer het gaat om goederen die onder een btw-entrepot worden geplaatst.

Het ligt in de kennelijke bedoeling van de regelgever dat de facultatieve vrijstellingen behoudens enkele uitzonderingen niet van toepassing zijn bij een handeling die wordt verricht ten behoeve van een particuliere consument.<sup>600</sup> Het gaat bij de facultatieve vrijstellingen om vrijstellingen voor handelingen die tussen belastingplichtigen plaatsvinden.<sup>601</sup>

Bij de facultatieve vrijstellingen voor de levering van niet-ingevoerde goederen en de levering van goederen in btw-entrepot ligt het in de kennelijke bedoeling van de regelgever dat bij het onttrekken van goederen aan de bedoelde regelingen of situaties waarbij leveringen zijn vrijgesteld een bedrag aan btw wordt verschuldigd dat overeenkomt met het belastingbedrag dat verschuldigd zou zijn geweest, indien de laatste van deze handelingen in het binnenland zou zijn belast.<sup>602</sup>

In paragraaf 10.2.8.2 ga ik in op de levering van goederen die voor het binnenbrengen in de Gemeenschap nog niet in het vrije verkeer waren en waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich nog niet heeft voorgedaan. In paragraaf 10.2.8.3 ga ik in op daarmee aanverwante dienstverlening. In paragraaf 10.2.8.4 ga ik in op goederen uit derdelandsgebieden. In paragraaf 10.2.8.5 ga ik in op goederen die zijn bestemd voor boor- of werkeilanden. In paragraaf 10.2.8.6 ga ik in op de levering van goederen die zich in een btw-entrepot bevinden of daaronder worden geplaatst. In paragraaf 10.2.8.7 beschrijf ik aanverwante dienstverlening.

#### 10.2.8.2 *Goederen niet in het vrije verkeer*

Ook goederen waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich (nog) niet heeft voorgedaan, kunnen voorwerp zijn van een levering.<sup>603</sup> Nog niet ingevoerde goederen die worden geleverd en niet in verband met de levering worden verzonden of vervoerd, kunnen zich in de Gemeenschap bevinden, of als de goederen in verband met een levering worden verzonden of vervoerd, kunnen de goederen zich bij aanvang van de verzending of het vervoer in de Gemeen-

599. In de Btw-richtlijn aangeduid als een ander stelsel van entrepots dan dat van douane-entrepots.

600. Vandaar dat lidstaten, op enkele uitzonderingen na, niet in een stelsel van btw-entrepots mogen voorzien, indien de goederen zijn bestemd om in een kleinhandelsfase te worden geleverd.

601. Vergelijk Bijl. Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 204.

602. In art. 155 van de Btw-richtlijn wordt bepaald dat lidstaten bijzondere maatregelen kunnen nemen, teneinde vrijstelling te verlenen voor de in afdeling 1 van hoofdstuk X van titel IX van de Btw-richtlijn bedoelde handelingen, mits de maatregelen geen betrekking hebben op eindgebruik of eindverbruik en het btw-bedrag dat verschuldigd is wanneer de handelingen aan de in deze afdeling bedoelde regelingen of situaties worden onttrokken, overeenkomt met het btw-bedrag dat verschuldigd zou zijn geweest indien elk van deze handelingen op het grondgebied van de lidstaat was belast.

603. HvJ 8 november 2012, nr. C-165/11 (Profitube spol. s r.o.), ECLI:EU:C:2012:692, V-N 2012/60.19. Ook kan er vanzelfsprekend ook dienstverlening plaatsvinden die ziet op niet-ingevoerde goederen.

schap bevinden. In dergelijke situaties vindt in de Gemeenschap het belastbare feit levering plaats met betrekking tot nog niet ingevoerde goederen. De mogelijkheid voor lidstaten om leveringen vrij te stellen ziet mede op de situatie dat goederen worden geleverd die voor het binnenbrengen in de Gemeenschap nog niet in het vrije verkeer waren en waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich nog niet heeft voorgedaan.

Op grond van art. 156, eerste lid, aanhef en onderdelen a, b en c, van de Btw-richtlijn wordt aan de lidstaten de mogelijkheid gegeven om de levering van goederen die zijn bestemd om bij de douane te worden aangebracht en, in voorkomend geval, in tijdelijke opslag te worden geplaatst, de levering van goederen die zijn bestemd om in een vrije zone of een vrij entrepot te worden geplaatst en de levering van goederen die zijn bestemd om onder een stelsel van douane-entrepots of onder een stelsel van actieve veredeling te worden geplaatst, vrij te stellen. Op grond van art. 160, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn kunnen lidstaten vrijstelling verlenen van de levering van goederen verricht op de in art. 156, eerste lid, van de Btw-richtlijn genoemde plaatsen met handhaving van de genoemde situaties. Op grond van art. 161 van de Btw-richtlijn kunnen lidstaten vrijstelling verlenen van de levering van goederen bedoeld in art. 30, eerste volzin, van de Btw-richtlijn die nog onderworpen zijn aan een regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer of aan een regeling voor extern douanevervoer.

Het valt op dat in art. 156 van de Btw-richtlijn, niet de levering van goederen die zijn bestemd om onder de douaneregeling behandeling onder douanetoezicht te worden geplaatst, wordt vermeld. Ik ben met Bijl, Van Hilten en Van Vliet<sup>604</sup> van mening dat het niet opnemen van de douaneregeling behandeling onder douanetoezicht in art. 156 van de Btw-richtlijn een omissie is. Ook de levering van goederen die zijn geplaatst onder deze douaneregeling kan mijns inziens worden vrijgesteld. Zoals ik in hoofdstuk 15 zal behandelen, wordt in art. 71 van de Btw-richtlijn niet verwezen naar de douanebestemmingen wederuitvoer, vernietiging en afstand van goederen aan de Schatkist. Deze douanebestemmingen betreffen ook goederen waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich nog niet heeft voorgedaan. Ook voor zover goederen worden geleverd die worden geplaatst of zich bevinden onder de douanebestemming wederuitvoer, vernietiging of afstand van goederen aan de Schatkist mogen de lidstaten die leveringen mijns inziens vrijstellen.<sup>605</sup> Het past mijns inziens niet in het btw-systeem als goederen die zich bevinden onder een stelsel van douane-entrepots, of onder extern communautair douanevervoer, wel vrijgesteld mogen worden geleverd, maar vrijstelling van de levering van die goederen niet meer zou mogen als deze goederen vervolgens onder het douaneregime wederuitvoer worden uitgevoerd.

604. Bijl, Van Hilten en Van Vliet schreven over de Zesde richtlijn. Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 206.

605. Voor wat betreft het douaneregime afstand van goederen aan de Schatkist ga ik ervan uit dat goederen pas worden geleverd door de overheid als men heeft besloten wat men met de goederen gaat doen. Als de overheid de goederen levert aan een derde eindigt daardoor dit douaneregime en is er geen reden deze levering vrij te stellen.

In de Wet is op ruime schaal uitwerking gegeven aan de in art. 156, eerste lid, aanhef en onderdelen a, b en c, en 160 en 161 van de Btw-richtlijn geboden mogelijkheden om leveringen van goederen die nog niet zijn ingevoerd aan het nultarief te onderwerpen. Een nultarief voor de levering van buiten Nederland komende goederen die niet zijn ingevoerd goederen, is voorzien in tabelpost a1. Deze leveringen van goederen vallen onder de tabelpost zolang het belastbare feit invoer van goederen niet is opgetreden. In tabelpost a1 wordt geschreven over “van buiten Nederland” komende goederen die niet zijn ingevoerd. Het lijkt mij dat de woorden “van buiten Nederland” in deze tabelpost geen aanvullende betekenis hebben naast de voorwaarde dat de goederen niet zijn ingevoerd. Het gaat om goederen die niet zijn ingevoerd, dus komen de goederen van buiten de Gemeenschap. Wellicht zou dit anders kunnen liggen in de, naar ik aanneem niet veel voorkomende, situatie van het in een douane-entrepot vervaardigen van een nieuw niet-communautair goed uit andere niet-communautaire goederen (voor zover dit al zou zijn toegestaan), maar ik kan mij moeilijk voorstellen dat door de wetgever zal zijn bedoeld dat de levering van dergelijke niet-communautaire goederen niet zou mogen worden vrijgesteld.

In tabelpost a1 wordt een uitzondering gemaakt voor leveringen van goederen die door degene die de goederen invoert (als belastbaar feit) of goederen die door de daarop volgende leveranciers worden geleverd. Met deze uitzondering bereikt de wetgever dat leveringen in opvolgende schakels vanaf degene die invoert niet zijn vrijgesteld.<sup>606</sup>

Het valt op dat in de Btw-richtlijn een dergelijke uitzondering op de facultatieve vrijstelling niet verplicht is voorgeschreven. Het is immers mogelijk dat goederen na een vrijgestelde levering worden ingevoerd waarbij de leverancier de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd. Indien dan de levering vrijgesteld zijn, lijkt het zich te kunnen voordoen dat ingevoerde goederen zonder btw-druk bij vrijgestelde afnemers terechtkomen.

Het is verder opvallend dat de levering van goederen onder douanetoezicht als een facultatieve vrijstelling is vormgegeven. Veelal zullen buitenlandse handelshuizen als leverancier of als afnemer zijn betrokken bij de leveringen.<sup>607</sup> Lidstaten die de vrijstelling niet invoeren lijken ten opzichte van lidstaten die wel een facultatieve vrijstelling invoeren, een nadeel te hebben in de concurrentiestrijd tussen de lidstaten, om de eigen lidstaat aantrekkelijk te maken als een plaats voor buitenlandse handelshuizen om goederen tijdelijk op te slaan in afwachting van een bestemming voor de goederen, zoals het brengen van goederen in het vrije verkeer of wederuitvoer van goederen.

606. Met art. 5, tweede lid, van de Wet, wordt reeds bereikt, dat indien bij leveringen waarbij de plaats van de verzending of de aanvang van het vervoer van de goederen afgezien van de werking van art. 5, tweede lid, van de Wet buiten de Gemeenschap ligt, de leveringen worden geacht in de Gemeenschap plaats te vinden.

607. Vergelijk Bijl. Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 205.

### 10.2.8.3 *Diensten betreffende goederen niet in het vrije verkeer*

Op grond van de artikelen 159, 160 en 161 van de Btw-richtlijn mogen de lidstaten de diensten vrijstellen die samenhangen met de vrijgestelde leveringen van goederen die zich in een situatie als bedoeld in art. 156, eerste lid, van de Btw-richtlijn bevinden, diensten verricht op de in voormeld art. 156, eerste lid, bedoelde plaatsen en de diensten betrekking hebbend op de levering van goederen die zijn onderworpen aan de regeling tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer of aan een regeling voor extern douanevervoer.

Onder art. 161, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn vallen de diensten betrekking hebbende op de levering van goederen die zijn onderworpen aan de regeling tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer of de regeling extern douanevervoer. Bijl, Van Hilten en Van Vliet<sup>608</sup> merken over de rechtsvoorganger van deze bepaling in de Zesde richtlijn op, dat in de Zesde richtlijn alleen staat vermeld “diensten betreffende deze leveringen”. De lidstaten mochten daarom volgens Bijl, Van Hilten en Van Vliet onder de Zesde richtlijn niet zonder meer alle diensten ten aanzien van de goederen zelf vrijstellen. Met de overgang van de Zesde richtlijn naar de Btw-richtlijn is de tekst “diensten betreffende deze leveringen” vervangen door de tekst “goederenleveringen en de daarop betrekking hebbende diensten”. Mijns inziens heeft de opmerking van Bijl, Van Hilten en Van Vliet door deze wijziging van de tekst niet aan kracht ingeboet. Bijl, Van Hilten en Van Vliet merken op dat soms de (thans onder art. 161 van de Btw-richtlijn vallende) diensten onder de verplichte vrijstelling van art. 15, dertiende onderdeel, van de Zesde richtlijn (thans: art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn) vallen. Dit is volgens hen bijvoorbeeld het geval bij extern douanevervoer.

Met betrekking tot de in art. 156, eerste lid, aanhef en onderdelen a, b en c, van de Btw-richtlijn bedoelde leveringen van goederen kunnen zowel de diensten die samenhangen met goederenleveringen als de diensten in de genoemde plaatsen worden vrijgesteld. Dit omvat dus bijvoorbeeld zowel entrepotdiensten als diensten die te maken hebben met een levering. Per saldo kunnen op basis van de artikelen 159 en 160 van de Btw-richtlijn praktisch alle diensten te maken hebbend met een douaneregeling en de leveringen van in douane-entrepot verblijvende goederen worden vrijgesteld. Hieronder vallen ook bemiddelingsdiensten met betrekking tot leveringen en entrepotdiensten. In art. 161 van de Btw-richtlijn worden van de daar genoemde douaneregelingen alleen de diensten betreffende de leveringen vrijgesteld. Daarmee zijn diensten betreffende het bedoelde douanevervoer of de tijdelijke invoer zelf dus niet op grond van art. 161 van de Btw-richtlijn vrijgesteld.

Tabelpost b1 omvat diensten ten aanzien van goederen die nog niet zijn ingevoerd. In de tekst van tabelpost b1 wordt daarbij geen onderscheid gemaakt tussen het nultarief gebaseerd op de artikelen 159 en 160 van de Btw-richtlijn enerzijds en het nultarief gebaseerd op art. 161, aanhef en onderdeel a, van de

608. Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 208.



Btw-richtlijn anderzijds. Bijl, Van Hilten en Van Vliet<sup>609</sup> geven het voorbeeld van een auto die wordt gerepareerd en zich bevindt onder de regeling tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer. Dit is een dienst aan het goed die niet is vrijgesteld op grond van de Zesde richtlijn (thans de Btw-richtlijn) maar wel onder het nultarief van tabelpost b1 valt.

#### 10.2.8.4 Goederen uit derdelandsgebieden

Lidstaten mogen op grond van art. 161, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn vrijstelling verlenen van de levering van goederen bedoeld in art. 30, tweede volzin, van de Btw-richtlijn die zijn onderworpen aan de in art. 276 van de Btw-richtlijn bedoelde regeling voor intern communautair douanevervoer. Het gaat hier om de levering van goederen die direct voorafgaande aan het binnenbrengen in de Gemeenschap in het vrije verkeer waren in een derdelandsgebied waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich nog niet heeft voorgedaan. Dergelijke leveringen kunnen slechts worden vrijgesteld als de goederen zich bevinden onder de regeling intern communautair douanevervoer.

Het belastbare feit invoer van goederen doet zich op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn nog niet voor, zolang goederen zich bevinden onder één van de in de artikelen 276 en 277 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties.<sup>610</sup> Art. 277 van de Btw-richtlijn ziet op alle regelingen of situaties waarbij art. 71 van de Btw-richtlijn van toepassing is bij goederen die worden binnengebracht in de Gemeenschap en die nog niet in het vrije verkeer zijn, met uitzondering van de regeling extern douanevervoer. Het gaat bij de levering van goederen als bedoeld in art. 277 van de Btw-richtlijn om goederen die in het vrije verkeer zijn en die afkomstig zijn uit derdelandsgebieden. In art. 277 van de Btw-richtlijn wordt aan de lidstaten opgedragen, om ervoor te zorgen dat deze goederen onder dezelfde voorwaarden in de Gemeenschap kunnen verblijven als die welke gelden voor de toepassing van de regelingen of situaties als bedoeld in art. 71 van de Btw-richtlijn ten aanzien van niet in het vrije verkeer zijnde goederen.

Het komt op mij niet consequent over dat enerzijds in art. 277 van de Btw-richtlijn wordt bepaald, dat lidstaten moeten zorgen dat goederen die al in het vrije verkeer zijn, afkomstig uit derdelandsgebieden onder dezelfde voorwaarden in de Gemeenschap moeten kunnen verblijven als goederen die ook voor de douanerechten nog niet zijn ingevoerd, en dat er anderzijds geen mogelijkheid is voor lidstaten om de levering van goederen die zich bevinden in een situatie als bedoeld in art. 277 van de Btw-richtlijn vrij te stellen. Overigens mogen, zoals vermeld, de leveringen van goederen uit derdelandsgebieden die uit het vrije verkeer van derdelandsgebieden komen en onder de regeling intern communautair douaneverkeer zijn geplaatst wel worden vrijgesteld.

Ik neem aan dat met de term “goederen die nog niet zijn ingevoerd” in tabelpost a1 wordt bedoeld op het optreden van het belastbare feit invoer van goederen

609. Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 208.

610. Zie hoofdstuk 15 voor een behandeling van de verschillende regelingen of situaties.

(en dus niet op het in het vrije verkeer brengen van goederen), zodat het nultarief gelet op de tekst van de tabelpost dus ook van toepassing lijkt bij leveringen van goederen uit derdelandsgebieden die daar in het vrije verkeer waren en ten aanzien van welke goederen nog niet het belastbare feit invoer van goederen is opgetreden, ook al verkeren de goederen onder een situatie als bedoeld in art. 277 van de Btw-richtlijn.

#### 10.2.8.5 *Boor- en werkeilanden*

In de artikelen 156, eerste lid, aanhef en onderdelen d en e, en 160, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn wordt de mogelijkheid geboden de levering van bepaalde goederen die in de territoriale zee worden toegelaten met betrekking tot boor- of werkeilanden en aanverwante dienstverlening vrij te stellen. De tekst “worden toegelaten” lijkt gericht op goederen die de Gemeenschap worden binnengebracht over internationale wateren in de territoriale zee.

Op grond van het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.6.4, is de bevoorrading van boor- en werkeilanden die binnen de territoriale wateren worden gebruikt, niet aan het nultarief onderworpen. Er is voor de bevoorrading in Nederland geen gebruik gemaakt van art. 156, eerste lid, aanhef en onderdeel e, en art. 160, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn.

#### 10.2.8.6 *Btw-entrepot*

De vrijstellingen geregeld in de artikelen 157, eerste lid, aanhef en onderdeel b, 158, 159 en 160, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn, zien op de leveringen van goederen die zich bevinden onder, of worden geplaatst in, het stelsel van zogenoemde btw-entrepots en aanverwante dienstverlening. Het gaat hier om een regime dat op zichzelf los staat van douanebepalingen. In art. 157, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn wordt bepaald dat lidstaten de invoer van goederen die worden geplaatst onder een ander stelsel van entrepot dan douane-entrepot, dus een zogenoemd btw-entrepot, mogen vrijstellen. Het gaat bij goederen geplaatst in een btw-entrepot om communautaire goederen waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich reeds heeft voorgedaan, als de goederen ten minste ooit niet-communautair zijn geweest. De situatie dat er sprake is van goederen die zich in een btw-entrepot bevinden is immers niet, al dan niet via verwijzing in dat artikel, opgenomen in art. 71 van de Btw-richtlijn, zodat het zich bevinden van goederen in een btw-entrepot niet leidt tot uitstel of tot afstel van het belastbare feit invoer van goederen. De btw-entrepots zijn vooral in het leven geroepen om het buitenlandse handelaren die goederen leveren welke zich in Nederland bevinden, gemakkelijker te maken, vooral ook ingeval van ketentransacties.<sup>611</sup> De regeling is niet beperkt tot de levering van goederen die zijn ingevoerd of goederen die worden uitgevoerd.

In art. 160, tweede lid, van de Btw-richtlijn is bepaald dat voor bepaalde goederen (opgenomen in bijlage V bij de Btw-richtlijn) een stelsel van btw-entrepot in het

611. Vergelijk Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 211, Van Dongen 2003, blz. 841 en de Ministeriële regeling van 22 december 1993 in verband met de afschaffing van fiscale grenzen, nr. WV93/492, Stcrt. 1993, 251, V-N 1994/178.

leven moet worden geroepen, indien lidstaten in hun wetgeving een vrijstelling opnemen voor de levering van goederen die zich bevinden in een douanerechtelijke regeling of situatie als bedoeld in art. 156 van de Btw-richtlijn.

In beginsel is de vrijstelling volgens Bijl, Van Hilten en Van Vliet<sup>612</sup> zinloos en in strijd met het uitgangspunt van de Europese btw. Zinloos, omdat de koper altijd recht op aftrek van btw heeft en in strijd met het uitgangspunt van de Europese btw, omdat normaliter ter zake van elke transactie door een belastingplichtige de btw naar het geldende tarief wordt verschuldigd. De vrijstelling is wel praktisch. Er hoeft geen btw in rekening te worden gebracht en te worden voldaan op aangifte. Er is een financieringsvoordeel. Buitenlandse handelaren blijft de teruggaafprocedure van richtlijn 2008/9/EG of de Dertiende richtlijn bespaard.

Er wordt bij een onttrekking van goederen aan het stelsel van btw-entrepots btw verschuldigd ter zake van de laatste levering die heeft plaatsgevonden voordat de onttrekking aan het btw-entrepot plaatsvond. In art. 16, eerste lid, van de Zesde richtlijn was in de regeling van de facultatieve vrijstellingen opgenomen, dat deze btw was verschuldigd door degene die de goederen had onttrokken. Deze bepaling is in de Btw-richtlijn niet meer opgenomen. De lidstaten dienen dubbele heffing te voorkomen.<sup>613</sup>

In Nederland is de levering van goederen naar, respectievelijk in, een zogenoemde accijnsgoederenplaats, alsmede de levering van bepaalde, aangewezen goederen naar en in een ander entrepot dan een douane-entrepot onder het nultarief gebracht. De entrepots zijn geregeld in de tabelposten a7 en a8. Bij een btw-entrepot is in Nederland het nultarief niet van toepassing op de invoer van goederen en de intracommunautaire verwerving van goederen die worden opgenomen in een btw-entrepot.

Tabelpost a7 heeft betrekking op de levering van accijnsgoederen die worden gebracht naar of zich bevinden in een Nederlandse accijnsgoederenplaats. Daarnaast ziet tabelpost a7 op de levering van minerale oliën waarvoor een accijnstarief is vastgesteld<sup>614</sup> alsmede op de levering van minerale oliën die daarmee zijn gelijkgesteld<sup>615</sup> en die worden gebracht buiten een accijnsgoederenplaats en worden vervoerd met een geleidedocument naar een andere lidstaat waar een heffing in verband met de intracommunautaire verwerving zal worden aangegeven, of naar een douane-entrepot, of naar een plaats van bestemming buiten de Gemeenschap.<sup>616</sup> Ook valt onder tabelpost a7 de levering van minerale oliën in een voor een bijzondere regeling aangewezen accijnsgoederenplaats. Het gaat bij tabelpost a7 naar ik aanneem om goederen die reeds zijn ingevoerd,

612. Bijl, Van Hilten en Van Vliet beschrijven de Zesde richtlijn. Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 201.

613. Art. 163 van de Btw-richtlijn.

614. Art. 27 van de Wet op de accijns.

615. Art. 28 van de Wet op de accijns.

616. Vergelijk Van Dongen 2003, blz. 841-844. De tekst van tabelpost a7 is lastig leesbaar. Het gaat er om het nultarief van toepassing te laten zijn op leveringen voor uitvoer, intracommunautaire verwerving, of plaatsing in een douane-entrepot.

omdat anders op grond van tabelpost a1 reeds het nultarief van toepassing is bij de levering van accijnsgoederen. In art. 12, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het Uitvoeringsbesluit zijn voorwaarden gesteld voor de toepassing van tabelpost a7. Er is voor de toepassing van tabelpost a7 een verklaring benodigd van de afnemer van de accijnsgoederen. Bij gebruik voor doeleinden waarvoor geen recht op aftrek van btw bestaat, vervalt het nultarief en wordt op de voet van art. 12, derde lid, van het Uitvoeringsbesluit, alsnog btw verschuldigd over de levering aan de afnemer die de verklaring heeft afgegeven. Er wordt btw verschuldigd door degene door wiens toedoen het nultarief achteraf niet toepasbaar moet worden geacht.<sup>617</sup>

Tabelpost a8 betreft een aantal goederen dat niet onder de Wet op de accijns valt. Het gaat daarbij niet altijd om één bepaalde belastingvrije opslagplaats, er zijn in Nederland namelijk ook niet-plaatsgebonden btw-entrepots. Men kan zich afvragen of de regeling van een niet-plaatsgebonden btw-entrepot wel door de regelgever is bedoeld.<sup>618</sup> De regeling van tabelpost a8 ziet op twee typen entrepot: het plaatsgebonden en het niet-plaatsgebonden entrepot. De oudste regeling, het niet-plaatsgebonden entrepot, is geregeld in art. 12 van het Uitvoeringsbesluit en art. 36c van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (hierna: Uitvoeringsbeschikking). De goederen die met toepassing van de regeling onder het nultarief mogen worden geleverd zijn opgenomen in bijlage I bij de Uitvoeringsbeschikking. Het gaat om goederen die in het algemeen in de staat waarin ze verkeren (bijvoorbeeld bulkverpakkingen) niet geschikt zijn voor gebruik door een consument. De afnemer heeft een vergunning nodig. Bij gebruik voor doeleinden waarvoor geen recht op aftrek van btw bestaat, vervalt het nultarief en wordt op de voet van art. 12, derde lid, van het Uitvoeringsbesluit, alsnog btw verschuldigd over de levering. Deze btw wordt verschuldigd door degene door wiens toedoen het nultarief achteraf niet toepasbaar moet worden geacht.<sup>619</sup> De maatstaf van heffing wordt (evenals bij het hierna te beschrijven plaatsgebonden entrepot) verhoogd met de vergoeding voor de diensten die ten aanzien van de goederen na de voorafgaande levering zijn verricht met toepassing van tabelpost b1.<sup>620</sup>

Voor een plaatsgebonden entrepot is op grond van art. 36cb van de Uitvoeringsbeschikking een vergunning nodig. Ook hier is een lijst van goederen die vrij van btw mogen worden geleverd.<sup>621</sup> Het gaat hier evenals bij het niet-plaatsgebonden entrepot om voorraad, niet om bedrijfsmiddelen.<sup>622</sup> Een verklaring van de afnemer is niet nodig.

Bij het beëindigen van de opslag in een plaatsgebonden entrepot, wordt de belasting ter zake van de daaraan voorafgaande levering verschuldigd naar het

617. Art. 20, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en Voorschrift tabel II, onderdeel 1.9.8.

618. Vergelijk Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 212, met betrekking tot de Zesde richtlijn.

619. Art. 20, tweede lid, van de AWR en Voorschrift tabel II, onderdeel 1.9.8.

620. Vergelijk Van Dongen 2003, blz. 845.

621. Bijlage K bij de Uitvoeringsbeschikking.

622. Vergelijk Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 210.

tarief dat van toepassing zou zijn zonder de entrepotregeling. Veelal zal dit de levering zijn, als gevolg waarvan de goederen worden uitgeslagen uit entrepot. Deze levering is dan dus gewoon belast.<sup>623</sup> De btw wordt echter verschuldigd door de belastingplichtige aan wie die levering is verricht en is verschuldigd op het tijdstip van de uitslag uit het entrepot. Dit brengt met zich dat de leverancier geen btw in rekening hoeft te brengen. Onder uitslag moet, gelet op de tekst van art. 36cb, zevende lid, van de Uitvoeringsbeschikking, bij een plaatsgebonden entrepot worden verstaan het buiten het entrepot brengen van goederen of het verrichten van een zodanige bewerking dat de goederen geen goederen meer zijn als bedoeld in bijlage K bij de Uitvoeringsbeschikking.

Bij een niet-plaatsgebonden btw-entrepot is de levering van goederen naar een dergelijk entrepot onder het nultarief gebracht in tegenstelling tot de levering van goederen naar een btw-plaatsgebonden entrepot. Op grond van art. 12, tweede lid, slotzin, van het Uitvoeringsbesluit moet een buitenlandse belastingplichtige die in Nederland gebruik wil maken van de facultatieve vrijstelling voor btw-entrepots overigens een fiscaal vertegenwoordiger aanstellen.

#### 10.2.8.7 *Diensten btw-entrepot*

Op grond van art. 159 van de Btw-richtlijn mogen de lidstaten de diensten vrijstellen die samenhangen met de levering van goederen die onder een ander stelsel van entrepots dan douane-entrepots worden geplaatst. Krachtens art. 160, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn mogen de lidstaten de diensten verricht in een btw-entrepot met handhaving van het stelsel vrijstellen. Art. 159 van de Btw-richtlijn heeft geen betrekking op diensten ten aanzien van de invoer van goederen die onder een ander stelsel van entrepots dan dat van douane-entrepots worden geplaatst. Een vrijstelling die ziet op dergelijke diensten is geregeld in art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn.

De wetgever heeft art. 159 van de Btw-richtlijn uitgewerkt in het nultarief van tabelpost b1. Het vervoer van goederen naar een accijnsgoederenplaats, alsmede de dienst bestaande uit de opslag in een accijnsgoederenplaats zijn op grond van tabelpost b1 aan het nultarief onderworpen.<sup>624</sup> Ook zijn aan het nultarief onderworpen de overige handelingen welke op grond van de Wet op de accijns en de daarop gegronde voorschriften in de desbetreffende accijnsgoederenplaats zijn toegestaan en waarbij de goederen in dezelfde staat blijven. Ook andere diensten aan goederen die zich in een btw-entrepot als bedoeld in tabelpost a8 bevinden kunnen in het nultarief delen. Hierbij geldt de voorwaarde dat de diensten er niet voor zorgen dat de goederen in een zodanige staat komen te verkeren dat zij niet meer onder het toepassingsbereik van tabelpost a8 vallen.<sup>625</sup>

De vraag rijst of de wetgever niet een beperktere vrijstelling heeft ingevoerd dan wenselijk was door in tabelpost b1 vrijstelling te verlenen voor diensten

623. Bijzondere bepaling bij tabelpost a8.

624. Voorschrift tabel II, onderdeel 1.11.12.

625. Voorschrift tabel II, onderdeel 1.11.13.

ten aanzien van goederen maar niet voor diensten ten aanzien van leveringen.<sup>626</sup> Voor een vrijstelling pleit het als gevolg van een vrijstelling gemakkelijkere handelsverkeer. Tegen een vrijstelling pleit dat overige diensten ten aanzien van leveringen van goederen in het vrije verkeer zijn belast.

### 10.3 VRIJSTELLING VAN MEERDERE LEVERINGEN IN DE HANDELSKETEN

#### 10.3.1 Inleiding

Goederen die worden ingevoerd, zich in de Gemeenschap bevinden, of worden uitgevoerd maken in het handelsverkeer vaak deel uit van zogenoemde ABC-transacties. Op leveringen die in de Gemeenschap plaatsvinden en nog niet zijn ingevoerd kan naar keuze van de lidstaat een vrijstelling met een recht op aftrek van btw van toepassing zijn. Op een gegeven moment kunnen goederen in een handelsketen worden uitgevoerd. Veel leveringen van goederen die worden uitgevoerd in verband met de levering zijn vrijgesteld met recht op aftrek van btw. Er is bij invoer van goederen maar één grensoverschrijding. Ook bij uitvoer van goederen vindt maar één grensoverschrijding plaats. Zowel bij invoer van goederen als bij uitvoer van goederen doet zich de vraag voor of bij ABC-transacties meerdere schakels in de handelsketen kunnen zijn vrijgesteld. Het antwoord op deze vraag zal ik hierna behandelen in de paragrafen 10.3.3 en 10.3.4. In paragraaf 10.3.3 ga ik in op nog niet ingevoerde goederen. In paragraaf 10.3.4 komt uitvoer van goederen aan bod.

Eerst behandel ik in paragraaf 10.3.2 jurisprudentie van het HvJ inzake de intracommunautaire verwerving. De jurisprudentie inzake de intracommunautaire verwerving ziet op intracommunautair goederenverkeer, dus ziet in zoverre niet op de invoer en uitvoer van goederen. Voorts is hierbij kenmerkend dat bij het grensoverschrijdend vervoer van goederen binnen de Gemeenschap in het kader van een ABC-transactie zich ter zake van één enkele verplaatsing van goederen slechts eenmaal het belastbare feit van de intracommunautaire verwerving zal voordoen en slechts eenmaal een daarmee samenhangende levering zal zijn vrijgesteld met recht op aftrek van btw.

Zoals volgt uit de behandeling in paragraaf 10.3.2 kan uit deze jurisprudentie weinig worden afgeleid over de plaats van ABC-transacties en het vrijgesteld zijn van de meerdere leveringen bij de invoer en bij de uitvoer van goederen. Toch moet deze jurisprudentie mijns inziens worden behandeld, als is het maar om uit te leggen, waarom hieruit weinig kan worden afgeleid over het vrijgesteld zijn van leveringen bij de invoer en bij de uitvoer van goederen. Voor zover men zou menen, dat er ook bij de uitvoer van goederen slechts in één schakel sprake kan zijn van een vrijstelling met recht op aftrek van btw kan de jurisprudentie van het HvJ op het gebied van de intracommunautaire verwervingen aanwijzingen bevatten over het antwoord op de vraag aan welke schakel van het vervoer een uitvoer van goederen kan worden toegerekend.

626. Vergelijk Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 215.

### 10.3.2 Jurisprudentie HvJ

In de arresten van het HvJ in de zaken EMAG<sup>627</sup> en Euro Tyre Holding BV<sup>628</sup> ging het over de regeling voor intracommunautaire transacties. In de zaak EMAG ging het om een geschil tussen EMAG en de Oostenrijkse belastingdienst over de aftrek van btw. Het geschil draaide om de regeling voor intracommunautaire verwervingen. EMAG had goederen gekocht van de Oostenrijkse vennootschap K. K had de goederen gekocht van in Italië of in Nederland gevestigde leveranciers. EMAG kende de leveranciers van K niet. Na elke transactie gaf K aan haar leveranciers opdracht om de goederen af te geven aan een expediteur die de goederen naar EMAG of naar klanten van EMAG in Oostenrijk vervoerde. K berekende Oostenrijkse btw aan EMAG, welke EMAG in aftrek wilde brengen. De Oostenrijkse belastingdienst meende dat de btw ten onrechte aan EMAG in rekening was gebracht. Er zou volgens de Oostenrijkse belastingdienst sprake zijn, van een intracommunautaire verwerving door EMAG. EMAG hechtte belang aan het gegeven dat de opdracht tot verzending door K was gegeven. Volgens EMAG kon K tijdens het vervoer de bestemming van de goederen veranderen, liep K het risico van verlies en beschadiging van de goederen en was er een binnenlandse belaste levering in Oostenrijk. Volgens de Oostenrijkse belastingdienst liet K de goederen vervoeren om haar leveringsplicht jegens EMAG na te komen en was EMAG daarvan op de hoogte. Naar het oordeel van de verwijzende rechter zijn er twee afzonderlijke leveringen verricht door één fysieke verplaatsing van de goederen. De verwijzende rechter vraagt het HvJ of de intracommunautaire verplaatsing alleen aan de eerste levering, dan wel tegelijk aan beide leveringen dient te worden toegerekend. Voorts vraagt de verwijzende rechter of van belang is wie gedurende de verplaatsing van het goed de macht heeft om over het goed te beschikken. Het HvJ overweegt dat de enige intracommunautaire verplaatsing van goederen niet tegelijk aan twee opeenvolgende leveringen kan worden toegerekend. Indien de eerste levering intracommunautair is, vindt de tweede levering in het land van aankomst plaats. Indien de tweede levering intracommunautair is, vindt de eerste levering in het land van verzending plaats.

Het arrest van het HvJ in de zaak EMAG is van belang voor intracommunautaire ABC-transacties in verband met het belastbare feit intracommunautaire verwerving. Hoewel het belastbare feit intracommunautaire verwerving van goederen bij haar invoering in het verkeer tussen de lidstaten in de plaats kwam van in een dergelijke situatie verschuldigde btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen<sup>629</sup> kan uit het arrest echter weinig worden afgeleid over de plaats van ABC-transacties en het vrijgesteld zijn van de betreffende leveringen bij

627. HvJ 6 april 2006, nr. C-245/04 (EMAG Handel Eder OHG), ECLI:EU:C:2006:232, V-N 2006/21.18.

628. HvJ 16 december 2010, nr. C-430/09 (Euro Tyre Holding BV), ECLI:EU:C:2010:786, BNB 2011/130 m.nt. Bijl.

629. Conclusie advocaat-generaal Kokott 10 november 2005, nr. C-245/04 (EMAG Handel Eder OHG), ECLI:EU:C:2005:675, Jur. 2006 blz. I-03227, punt 23.

invoer van goederen of de uitvoer van goederen.<sup>630</sup> Het arrest in de zaak EMAG is gewezen in het kader van een systeem dat nodig is om met het vervallen van de interne grenzen verschuldigdheid van btw in het land van verbruik te bewerkstelligen.<sup>631</sup> Het HvJ wijst er in punt 29 van het arrest op dat de intracommunautaire verwerving als pendant heeft een vrijgestelde levering. In daarop volgende overwegingen in het arrest gaat het HvJ in op de gevolgen die het aan twee leveringen toekennen van de enige intracommunautaire verplaatsing zou hebben voor de overgangsregeling. Ik leid hier uit af dat het oordeel van het HvJ daarmee niets zegt over de situatie bij invoer van goederen en bij uitvoer van goederen waar ABC-transacties niet tot de door het HvJ beschreven problemen leiden, die te maken hebben met het gekozen systeem van intracommunautaire transacties (het moeten aangeven van een intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst als pendant van een vrijgestelde levering).

Het HvJ geeft bij het antwoord op de belangrijkste prejudiciële vragen (de tweede en vierde vraag) twee argumenten. In de eerste plaats wijst het HvJ er op dat het “volstrekt onlogisch” is om aan te nemen dat de eerste afnemer wordt geacht een verwerving te verrichten in de lidstaat van aankomst en ook zelf een opvolgende levering verricht vanuit de lidstaat van verzending. Dit soort problemen treedt bij de btw bij de invoer van goederen en bij de uitvoer van goederen niet op. Er is bij de invoer van goederen geen principieel bezwaar om het vervoer van goederen aan meerdere schakels toe te rekenen. Er hoeft immers niet als pendant van de levering in een land een belastbaar feit in een ander land te worden aangegeven. Indien uiteindelijk maar de verschuldigdheid van btw in de Gemeenschap wordt gegarandeerd, is er geen bezwaar om vele daaraan voorafgaande schakels in de handelsketen niet te belasten of vrij te stellen. Ook bij de uitvoer van goederen is er geen principieel bezwaar om het vervoer van goederen aan meerdere schakels in de handelsketen toe te rekenen.

In de tweede plaats wijst het HvJ op de doelstelling de belastingopbrengst in de lidstaat van het eindverbruik te laten plaatsvinden. De doelstelling van btw-druk in de Gemeenschap waar het eindverbruik plaatsvindt, kan mijns inziens bij de btw bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap worden bereikt door een bepaling die ervoor zorgt dat “achterin de keten” van handelstransacties btw wordt verschuldigd binnen de Gemeenschap. De doelstelling om de heffing van belasting in de lidstaat van eindverbruik te laten plaatsvinden, speelt geen rol bij de in beginsel belaste leveringen van goederen die worden uitgevoerd. Wel behoren goederen in beginsel (uiteindelijk) veelal te worden ontdaan van btw-druk.<sup>632</sup>

630. Ook al wordt er in art. 32 van de Btw-richtlijn en de rechtsvoorganger daarvan in art. 8 van de Zesde richtlijn geen onderscheid gemaakt, tussen leveringen die samenhangen met intracommunautaire verwervingen en andere binnenlandse leveringen. Vergelijk HvJ 6 april 2006, nr. C-245/04 (EMAG Handel Eder OHG), ECLI:EU:C:2006:232, V-N 2006/21.18, punt 46 en HvJ 2 oktober 2014, nr. C-446/13 (Fonderie 2A), ECLI:EU:C:2014:2252, V-N 2014/55.18, punt 24.

631. Zie punt 31: “Deze regeling maakt het mogelijk, de belastingopbrengst te doen toekomen aan de lidstaat waar het eindverbruik van de geleverde goederen plaatsvindt.”

632. Over het antwoord op de vraag in hoeverre er btw moet blijven drukken bij goederen die worden uitgevoerd, zie hoofdstuk 30.



Over één aspect van intracommunautaire ABC-transacties is het HvJ in het arrest in de zaak EMAG duidelijk: er kan slechts in één schakel in de handelsketen sprake zijn van een intracommunautaire verwerving,<sup>633</sup> ten minste voor zover de goederen slechts één keer van de ene lidstaat naar de andere lidstaat worden vervoerd.<sup>634</sup> Vanaf het moment dat in een schakel in de handelsketen een intracommunautaire verwerving wordt aangegeven geldt, voor de volgende schakels als plaats van levering de lidstaat waar de goederen naartoe worden vervoerd, ook al is het vervoer van de goederen nog niet beëindigd als de goederen in deze schakels worden verhandeld.

De vraag is vervolgens in welke schakel de intracommunautaire verwerving plaatsvindt. Het HvJ lijkt er in het arrest in de zaak EMAG van uit te gaan dat er één levering kan worden aangewezen waarvoor de goederen intracommunautair worden verzonden of vervoerd. Het lijkt veelal echter nog niet zo gemakkelijk om die levering te bepalen. Bij ABC-transacties kunnen normaliter alle partijen verwachten dat de goederen van het ene land naar het andere land worden vervoerd. Kan er dan één levering worden bepaald, die de levering is die met uitsluiting van andere leveringen kan worden gekoppeld aan de overbrenging van het goed van de ene lidstaat naar de andere?

Advocaat-generaal Kokott acht met name het verkrijgen van de beschikking-macht van belang.<sup>635</sup> Volgens haar moet acht worden geslagen op de omstandigheden van het individuele geval. Het bepalende element van de intracommunautaire verwerving is volgens advocaat-generaal Kokott naast de verkrijging van eigenaarsbevoegdheden, de grensoverschrijding van het goed. Daarom ligt het volgens advocaat-generaal Kokott voor de hand aan het vervoer, respectievelijk de opdracht daartoe, een bijzondere betekenis toe te kennen. Degene die het initiatief tot het vervoer neemt, beslist er in beginsel over wanneer goederen zich waar bevinden. Daarom pleit advocaat-generaal Kokott ervoor dat de intracommunautaire verwerving behoudens andere aanknopingspunten wordt verricht door degene die het initiatief neemt tot het vervoer van de goederen. Ingeval de eerste leverancier het initiatief neemt tot het vervoer, meent advocaat-generaal Kokott dat de intracommunautaire verwerving plaatsvindt bij de eerste klant. De eerste leverancier in de keten zal immers niet tegelijkertijd de intracommunautaire verwerfer kunnen zijn. De oplossing

633. Ter zake van de vereenvoudigde ABC-levering wijs ik op paragraaf 7.4.4. Bedoeling van deze regeling is mijns inziens slechts ter vereenvoudiging de intracommunautaire verwerving zelf in een andere lidstaat te situeren dan de lidstaat waar de intracommunautaire verwerving eigenlijk zou moeten plaatsvinden, ter voorkoming van registratieverplichtingen voor "B" in de lidstaat van aankomst van de goederen (een andere lidstaat dan waar B is geregistreerd). Ook onder de werking van deze regeling is er overigens slechts in één schakel in de handelsketen sprake van een intracommunautaire verwerving en een daarmee samenhangende levering.

634. Vanzelfsprekend is het in een handelsketen ook mogelijk dat er een ABC-transactie is waarbij de goederen bijvoorbeeld van Nederland naar Frankrijk worden vervoerd en dat er in een later stadium in de handelsketen een ABC-transactie is waarbij dezelfde goederen bijvoorbeeld van Frankrijk naar Duitsland worden vervoerd. In een handelsketen kunnen zich dus meerdere intracommunautaire verwervingen voordoen.

635. Conclusie advocaat-generaal Kokott 10 november 2005, nr. C-245/04 (EMAG Handel Eder OHG), ECLI:EU:C:2005:675, Jur. blz. I-03227.

van advocaat-generaal Kokott lijkt wel een eenduidige oplossing te bieden, maar onduidelijk blijft, waarom deze oplossing juist zou zijn.

Advocaat-generaal Van Hilten wijst<sup>636</sup> op auteurs die ervan uitgaan dat het intracommunautaire vervoer in geval van opeenvolgende leveringen in beginsel plaatsvindt in het kader van die levering waarbij sprake is van een levering tussen belastingplichtigen uit twee verschillende lidstaten. Ik deel de mening van advocaat-generaal Van Hilten dat deze oplossing niet betrouwbaar is, nu de enkele omstandigheid dat de afnemer is gevestigd in een andere lidstaat dan de leverancier nog niet wil zeggen dat de goederen naar een andere lidstaat gaan. En juist dat laatste punt is voor de aanspraak op de vrijstelling van de levering met recht op aftrek van btw ter zake van een levering die verband houdt met een intracommunautaire verwerving doorslaggevend. De omstandigheid dat de afnemer is gevestigd, c.q. is geregistreerd in een andere lidstaat, is voor toepassing van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw niet voldoende.

De staatssecretaris wijst op het belang van de vervoerstransactie om te bepalen op welke transactie de vrijstelling met een recht op aftrek van btw kan worden toegepast.<sup>637</sup>

In art. 20 van de Btw-richtlijn wordt bepaald dat als intracommunautaire verwerving van goederen wordt beschouwd het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen. Het begrip “macht om als eigenaar te beschikken” lijkt als zodanig niet de doorslag te kunnen geven in welke schakel de levering in verband met de intracommunautaire verwerving en de intracommunautaire verwerving plaatsvindt.<sup>638</sup> Dit begrip omschrijft immers ook wat een levering is.<sup>639</sup> Normaliter zullen er in een handelsketen meerdere leveringen plaatsvinden.

Het HvJ maakt in zijn arrest in de zaak EMAG niet duidelijk in welke schakel van de handelsketen de intracommunautaire verwerving en de daarmee samenhangende levering plaatsvindt. De vierde prejudiciële vraag handelt over de vraag, of het van belang is voor de eerste drie prejudiciële vragen, wie gedurende de verplaatsing de macht heeft om over het goed te beschikken. Het HvJ behandelt de vierde vraag samen met de tweede prejudiciële vraag en geeft aan dat het vervoer slechts aan één van de leveringen kan worden toegerekend. Deze uitlegging geldt ongeacht wie tijdens het vervoer de macht heeft over de goederen te beschikken.

636. Conclusie advocaat-generaal Van Hilten 28 maart 2008, nr. 43 945, ECLI:NL:PHR:2009:BC9544, gepubliceerd onder HR 9 oktober 2009, BNB 2009/302 m.nt. Bijl. punten 6.5.8 t/m 6.5.11.

637. Voorschrift tabel II, onderdeel 1.8.10.

638. Vergelijk Van Dongen 2007, blz. 336.

639. Bij de levering gaat het om de overdracht van de macht en bij de intracommunautaire verwerving om het verkrijgen van de macht.

In het arrest in de zaak Euro Tyre Holding BV<sup>640</sup> is het HvJ met verduidelijking gekomen. Het ging in dit arrest om een ABC-transactie waarbij de goederen bij A werden opgehaald door een vrachtwagen van C die de goederen over de grens vervoerde. B had jegens A uiting gegeven aan zijn voornemen de goederen naar een andere lidstaat te vervoeren, had zich jegens A kenbaar gemaakt met zijn btw-identificatienummer en had in de lidstaat van verzending de macht over de goederen verkregen. A had de vrijstelling met een recht op aftrek van btw toegepast. Het HvJ wijst er op dat de vrijstelling met een recht op aftrek van btw slechts geldt als de macht om als eigenaar over een goed te beschikken aan de afnemer is overgedragen en het goed na afloop van de verzending of het vervoer het grondgebied van de lidstaat van levering fysiek heeft verlaten. Naar het oordeel van het HvJ in het arrest in de zaak Euro Tyre Holding BV moet het intracommunautaire vervoer aan de eerste levering worden toegerekend, op voorwaarde dat de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken op de tweede afnemer is overgegaan in de lidstaat van bestemming van het intracommunautaire vervoer. Kennelijk is, zo lijkt uit het arrest in de zaak Euro Tyre Holding BV te volgen, cruciaal welke schakel de laatste schakel is, waarbij de macht om als eigenaar over het goed te beschikken overgaat terwijl het goed nog in de lidstaat van verzending is. De afnemer van die transactie verricht de intracommunautaire verwerving.

Ook na het arrest in de zaak Euro Tyre Holding BV lijkt het mij dat het in veel gevallen lastig is om te bepalen aan welke schakel het intracommunautaire vervoer moet worden toegerekend. Het lijkt mij dat bij de toepassing van de regeling in dergelijke lastige situaties zal worden aangesloten bij de eerste partij die de vrijstelling met een recht op aftrek van btw voor leveringen in verband met intracommunautaire verwervingen toepast. Latere schakels zullen dan praktisch gezien naar ik aanneem voor een *fait accompli* worden geplaatst en hun transacties beschouwen als leveringen in het land van aankomst van de goederen.

### 10.3.3 Nog niet ingevoerde goederen

Zoals behandeld in paragraaf 10.2.8 kunnen de lidstaten facultatief vrijstelling verlenen met recht op aftrek van btw bij de levering van goederen die nog niet zijn ingevoerd. Een dergelijke vrijstelling zal bij ABC-transacties in beginsel in meerdere schakels in de handelsketen kunnen worden toegepast. Van belang is in het btw-systeem met name dat achterin de handelsketen de verschuldigheid van btw wordt gegarandeerd. Het gaat om goederen die nog niet zijn ingevoerd en die zich dus bevinden onder een regeling of een situatie waarbij de autoriteiten toezicht uitoefenen.

640. HvJ 16 december 2010, nr. C-430/09 (Euro Tyre Holding BV), ECLI:EU:C:2010:786, BNB 2011/130 m.nt. Bijl.

#### 10.3.4 Uitvoer

Normaliter zullen de leveringen in de handelsketen van goederen die worden uitgevoerd in de Gemeenschap plaatsvinden. De goederen worden verzonden of vervoerd, waarbij de goederen zich bij aanvang van de verzending of het vervoer van de goederen in de Gemeenschap zullen bevinden. Veelal worden goederen uitgevoerd in het kader van een keten van zogenoemde ABC-transacties. Het is bij ABC-transacties van belang of de verschillende leveringen in de handelsketen allen kunnen zijn vrijgesteld van btw, of dat er een beperking zit aan het aantal leveringen in de handelsketen in de Gemeenschap waarvoor een vrijstelling van toepassing kan zijn bij de uitvoer van goederen.

Op grond van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Btw-richtlijn zijn bepaalde leveringen van goederen vrijgesteld die door of voor rekening van de verkoper of door of voor rekening van de afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap.<sup>641</sup> De lidstaten kunnen er op grond van art. 164 van de Btw-richtlijn voorts voor kiezen de levering van goederen bestemd voor een belastingplichtige, die deze goederen betreft met het oog op uitvoer van de goederen uit de Gemeenschap, al dan niet na verwerking, vrij te stellen binnen de grenzen van het bedrag waarvoor de belastingplichtige in de afgelopen twaalf maanden goederen heeft uitgevoerd.<sup>642</sup>

Er kan verschillend worden gedacht over het antwoord op de vraag of op grond van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Btw-richtlijn meer dan één levering mag worden vrijgesteld, tenminste voor zover het gaat om communautaire goederen die zich niet in een btw-entrepot bevinden. Voor nog niet ingevoerde goederen en goederen in een btw-entrepot gelden aparte vrijstellingen, op grond waarvan bij dergelijke goederen een hele reeks transacties kan zijn vrijgesteld.

Bij de uitvoer van goederen overschrijden goederen slechts eenmaal de buitengrens van de Gemeenschap. In een keten van transacties lijkt er daarom in beginsel maar één levering aan te merken als de levering waarbij de goederen door de verkoper of de afnemer worden verzonden of vervoerd naar buiten de Gemeenschap. Slechts één partij in de handelsketen zal de goederen vervoeren of de kosten van het vervoer betalen aan de vervoerder. In de verschillende taalversies van de Btw-richtlijn komt naar voren dat een levering (ook) is vrijgesteld als de verzending of het vervoer van de goederen voor rekening van de verkoper plaatsvindt.<sup>643</sup> Het is de vraag of de term “voor rekening van” met zich

641. In paragraaf 27.2 worden deze vrijstellingen behandeld.

642. Deze vrijstelling wordt behandeld in paragraaf 27.5.

643. In de Engelse taalversie gaat het over “the supply of goods dispatched or transported (...) by or on behalf of the vendor”. In de Franse taalversie van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn gaat het over “les livraisons de biens expédiés ou transportés par le vendeur, ou pour son compte”. In de Duitse taalversie ten slotte gaat het over “die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer oder für dessen Rechnung (...) versandt oder befördert werden”.

brengt dat er op grond van art. 146 van de Btw-richtlijn bij ABC-transacties meerdere leveringen kunnen worden vrijgesteld.<sup>644</sup>

Er is een interpretatie denkbaar, waarbij op grond van art. 146 van de Btw-richtlijn wordt vrijgesteld de levering van goederen, waarbij de verkoper of de afnemer de goederen verzendt of vervoert en dat de levering is vrijgesteld als de verkoper of de afnemer de verzending of het vervoer betaalt aan de vervoerder. De levering wordt niet alleen vrijgesteld als de leverancier of de afnemer zelf vervoert, maar ook als één van beiden een vervoerder inschakelt. Er kunnen slechts één of twee transacties in een keten van ABC-transacties op grond van art. 146 van de Btw-richtlijn zijn vrijgesteld.

Ook is denkbaar dat de term “voor rekening van” ruimer moet worden geïnterpreteerd. In iedere transactie neemt één van de partijen het op zich om de goederen te betalen. Tussen leverancier en afnemer wordt ter zake van een levering afgesproken wie het vervoer regelt. Dat vervoer komt dan voor rekening van, of de leverancier, of de afnemer. In iedere schakel in een handelsketen neemt de leverancier of de afnemer op zich om te vervoeren. Zo kan een hele serie leveringen worden vrijgesteld, ook al is het uiteindelijk slechts één van de partijen in de serie transacties die het vervoer uiteindelijk regelt en de vervoerder betaalt.<sup>645</sup> Er is uiteindelijk immers in iedere schakel een leverancier of een afnemer voor wiens rekening de goederen worden vervoerd.

Voor zover de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Btw-richtlijn op een reeks van schakels in de handelsketen zou zien, zou het om dit duidelijk te maken een mogelijkheid zijn geweest in de Btw-richtlijn een tekst op te nemen, op grond waarvan het voor toepassing van de vrijstelling moet gaan om de levering van goederen waarbij de verkoper of de afnemer de verplichting op zich heeft genomen, om de goederen te verzenden of te vervoeren naar een plaats buiten de Gemeenschap, indien de goederen mede in verband met deze levering daadwerkelijk worden vervoerd naar buiten de Gemeenschap. Op een dergelijke wijze is de vrijstelling echter niet in de Btw-richtlijn opgenomen.

Mijns inziens is de interpretatie van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Btw-richtlijn, waarbij de term “voor rekening van” alleen inhoudt, dat één van de partijen goederen laat verzenden of vervoeren (en dan niet door middel van het afsluiten van een koop- of verkoopcontract waarbij een andere partij in de handelsketen dit regelt) tekstueel gezien de meest in aanmerking komende. Het “voor rekening van” lijkt tekstueel gezien bedoeld voor de situatie dat een vervoerder of verzender wordt ingeschakeld.

644. H.J.A.H. Hop en Hollebeek lijken ervan uit te gaan dat op grond van de vrijstelling van art. 146 van de Btw-richtlijn bij de uitvoer van communautaire goederen meerdere schakels in één keten van ABC-transacties kunnen zijn vrijgesteld. Hop & Hollebeek 2010.

645. Bij eventuele schakels eerder in de handelsketen voorafgaand aan de partij die het vervoer regelt, zal zijn overeengekomen dat de afnemer het vervoer verzorgt. Bij eventuele schakels later in de handelsketen zal zijn overeengekomen dat de leverancier het vervoer verzorgt. In iedere prijs in de handelsketen zal zijn verdisconteerd wie er voor het vervoer moet zorgdragen.

Daar het bij goederen die door of voor rekening van de leverancier worden verzonden of vervoerd moet gaan, om het voor rekening zijn van het vervoer voor de leverancier of het vervoeren door de leverancier lijkt, uitgaande van deze visie, voor het vrijgesteld zijn van een levering in een keten met transacties waarbij goederen worden uitgevoerd met name van belang, wie het vervoer regelt en betaalt. Cruciaal lijkt uitgaande van de tekstuele uitleg dus niet, zoals dat in het arrest van het HvJ in de zaak Euro Tyre Holding BV wel cruciaal was, welke schakel de laatste schakel is, waarbij de macht om als eigenaar over het goed te beschikken overgaat terwijl de goederen in casu nog in de Gemeenschap zijn.

De op grond van de tekstueel gezien meest in aanmerking komende uitleg van de Btw-richtlijn vrijgestelde levering hoeft niet gelijk te zijn aan de laatste levering in de handelsketen waarbij de goederen zich in de Gemeenschap bevinden en hoeft ook niet de laatste levering in de handelsketen te zijn die in de Gemeenschap plaatsvindt. De plaats van levering is bij goederen die worden vervoerd daar waar het vervoer aanvangt. Het kan dat het vervoer wordt geregeld en betaald door A, die daarmee de levering verricht die op grond van art. 146 van de Btw-richtlijn is vrijgesteld en dat vervolgens de daadwerkelijke uitvoer geschiedt nadat B aan C levert. In die situatie vindt de levering van B aan C plaats in de Gemeenschap, terwijl de levering niet is vrijgesteld op grond van deze tekstuele interpretatie van art. 146 van de Btw-richtlijn. Bij analoge toepassing van het arrest van het HvJ in de zaak Euro Tyre Holding BV lijkt de levering van B aan C te zijn vrijgesteld en niet de levering van A aan B.

Gelet op art. 32 van de Btw-richtlijn vinden leveringen van goederen die door de leverancier, door de afnemer of door een derde worden vervoerd, daar plaats waar de goederen zich op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevinden. Hierdoor kan het zich voordoen dat er leveringen in de handelsketen plaatsvinden waarbij de goederen worden geleverd terwijl de goederen zich buiten de Gemeenschap bevinden, maar de levering plaatsvindt in de Gemeenschap.

Bij ABC-transacties zullen er veelal nog schakels in de handelsketen zijn, na de schakel waarin het vervoer wordt geregeld en ook na de schakel waarbij de goederen fysiek de Gemeenschap verlaten.

In het kader van het handelsverkeer zou een uitkomst waarbij in meerdere schakels in één keten van ABC-transacties betreffende de uitvoer van goederen, de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, van toepassing is bij communautaire goederen die zich niet in btw-entrepot bevinden wenselijk zijn. Hierbij moet wel worden gegarandeerd dat de vrijstelling alleen wordt toegekend als de goederen ook daadwerkelijk worden uitgevoerd.

Systematisch en teleologisch moet mijns inziens de Btw-richtlijn zodanig worden uitgelegd dat de vrijstelling met recht op aftrek van btw van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Btw-richtlijn, bij ABC-transacties in meerdere schakels behoort te kunnen worden toegepast. Bij ABC-transacties met goederen die worden uitgevoerd, gaat het om leveringen die in de Gemeenschap zullen

plaatsvinden, omdat de goederen vanuit de Gemeenschap worden vervoerd. Als slechts op één levering van goederen de vrijstelling met recht op aftrek van btw van toepassing is en niet op latere leveringen in de keten, ontstaat een complexe en onwenselijke situatie. In veel situaties dienen goederen bij uitvoer te worden ontlast van btw-druk.<sup>646</sup> Als bij latere leveringen in de keten (na de eventuele ene vrijgestelde levering) toch btw zou worden verschuldigd, die dan veelal in aftrek kan worden gebracht of moet worden teruggegeven, leidt dat tot vele onnodige, althans geen btw opleverende, administratieve handelingen. Bij goederen die nog niet zijn ingevoerd wordt in de Btw-richtlijn de mogelijkheid geboden alle betreffende schakels (uitgezonderd die waarbij de leverancier de goederen invoert en de daarop volgende schakels) vrij te stellen met recht op aftrek van btw. Het lijkt systematisch passend als ook bij de uitvoer van goederen bij ABC-transacties ook meerdere leveringen kunnen worden vrijgesteld met recht op aftrek van btw.

Het lijkt bij de uitvoer van goederen waarvan de levering in het binnenland zou zijn belast goed mogelijk om in meerdere schakels van de handelsketen een vrijstelling met een recht op aftrek van btw toe te passen. Het gaat er om dat goederen in veel situaties de Gemeenschap verlaten zonder btw-druk. Een dergelijk ontdoen van goederen van btw-druk kan ook plaatsvinden door een serie schakels vrij te stellen. Een vrijstelling voor een levering in verband met de uitvoer van goederen kan echter alleen worden toegekend als de goederen ook daadwerkelijk (zullen) worden uitgevoerd. Goederen die (zullen) worden uitgevoerd, bevinden zich normaliter in het vrije verkeer en zijn dus niet aan toezicht van de autoriteiten onderworpen. Om er zeker van te zijn dat goederen worden uitgevoerd, moet bewijs kunnen worden geleverd dat de goederen daadwerkelijk de Gemeenschap hebben verlaten, zoals douanedocumenten.<sup>647</sup> Dit is een zware bewijslast. Indien een beroep op de vrijstelling kan worden gedaan in meerdere schakels van de handelsketen, lijkt het in de niet-laatste schakels normaliter lastig te bewijzen dat de goederen zullen worden uitgevoerd. De belastingplichtige zal in deze schakels niet altijd over de bewijsstukken van de uitvoer van goederen kunnen beschikken. Als achteraf blijkt dat goederen niet zijn uitgevoerd en de autoriteiten de btw wellicht willen naheffen in de eerdere schakels, zal er normaliter een beroep op worden gedaan, dat de belastingplichtige die leverde niet wist dat de goederen niet zouden worden uitgevoerd, en dat ook niet had hoeven te weten. In dergelijke situaties bestaat het risico dat de autoriteiten geen btw niet kunnen naheffen terwijl de goederen zich in de Gemeenschap zullen bevinden.

Moet de belastingplichtige weten dat de goederen in een volgende schakel worden uitgevoerd, of is het voldoende als het goederen zijn die normaliter zullen worden uitgevoerd? Het beantwoorden van dergelijke vragen geeft complicaties bij goederen die in het vrije verkeer zijn en niet aan douanetoezicht zijn onderworpen. Goederen die nog niet zijn ingevoerd, bevinden zich onder douanetoezicht waardoor het minder riskant lijkt als meerdere leveringen in de handelsketen worden vrijgesteld.

646. Dit behandel ik in hoofdstuk 30.

647. Zie hierover hoofdstuk 31.

In de Nederlandse regelgeving<sup>648</sup> is bepaald voor dat voor het kunnen hanteren van het nultarief in verband met de uitvoer van goederen bij achtereenvolgende leveringen die plaatsvinden ingeval door meer dan één persoon overeenkomsten worden gesloten met de verplichting tot levering van eenzelfde goed dat vervolgens door de eerste persoon rechtstreeks aan de laatste afnemer buiten de Gemeenschap of in een entrepot wordt afgeleverd, door iedere afnemer, behalve de buitenlandse, aan zijn leverancier een schriftelijke opdracht tot uitvoer van de goederen uit de Gemeenschap of tot plaatsing onder het stelsel van douane-entrepots moet worden overgelegd. Deze verklaring staat bekend als de zogenoemde Benedictusverklaring. Deze Benedictusverklaring ziet op het bewijzen van uitvoer van goederen bij de uitvoerlevering waar het nultarief kan worden toegepast, indien er in het kader van ABC-transacties nog een latere schakel is, waarbij de goederen daadwerkelijk worden uitgevoerd. De Benedictusverklaring vormt een uitwerking van leveringen die zijn onderworpen aan het nultarief van tabel II. Het kan bijvoorbeeld gaan om een keten van goederen die nog niet zijn uitgevoerd. Vaak zal de schakel waarbij de vrijstelling wordt toegepast nog niet de schakel zijn, waarbij het bewijs aanwezig zal zijn van de daadwerkelijke uitvoer van de goederen. De belastingplichtige in de schakel die de vervoerder regelt en betaalt, hoeft niet de belastingplichtige te zijn die de goederen in zijn bezit heeft als de goederen daadwerkelijk worden uitgevoerd. Deze laatste heeft dan bepaalde bewijsstukken die voor degene die het nultarief toepast van belang zijn. Bij dit bewijsprobleem is de Benedictusverklaring van belang. Deze Nederlandse regeling is mijns inziens niet in strijd met de Btw-richtlijn en is een formalisering van het doel achter de vrijstelling bij uitvoer van goederen in de Btw-richtlijn.

Bij ABC-transacties bij uitvoer van communautaire goederen kan op grond van art. 146 van de Btw-richtlijn naar ik heb uiteengezet in een handelsketen een reeks van leveringen zijn vrijgesteld.

#### 10.4 SAMENVATTING

Ik dit hoofdstuk heb ik btw-vrijstellingen behandeld. Bij een vrijstelling is sprake van een belastbaar feit, waarbij toch geen btw wordt verschuldigd. Er zijn vrijstellingen met een recht op aftrek van btw en vrijstellingen zonder een recht op aftrek van btw. Vrijstellingen met recht op aftrek van btw hebben veelal te maken met internationale grenzen.

In dit algemene deel van mijn onderzoeksverslag heb ik een aantal vrijstellingen behandeld. Voor de levering van goederen die zich niet in het vrije verkeer bevinden en aanverwante dienstverlening geldt een facultatieve vrijstelling.

Zowel bij invoer van goederen als bij uitvoer van goederen doet zich de vraag voor of bij ABC-transacties meerdere schakels in de handelsketen kunnen zijn vrijgesteld.

648. Art. 12, tweede lid, aanhef en onderdeel d, van het Uitvoeringsbesluit.



Bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap bij ABC-transacties zit er zolang goederen niet zijn ingevoerd geen beperking aan het aantal schakels in de handelsketen waarbij een vrijstelling met een recht op aftrek van btw van toepassing kan zijn.

Op grond van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Btw-richtlijn zijn bepaalde leveringen van goederen vrijgesteld die door of voor rekening van de verkoper, of door of voor rekening van de afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap.

Mijns inziens is de interpretatie van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Btw-richtlijn, waarbij de term “voor rekening van” alleen inhoudt, dat één van de partijen goederen laat verzenden of vervoeren (en dan niet door middel van het afsluiten van een koop- of verkoopcontract waarbij een andere partij in de handelsketen dit regelt) tekstueel gezien de meest in aanmerking komende.

Systematisch en teleologisch moet mijns inziens de Btw-richtlijn echter zodanig worden uitgelegd dat de vrijstelling met recht op aftrek van btw van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Btw-richtlijn, bij ABC-transacties in meerdere schakels behoort te kunnen worden toegepast. Als slechts op één levering van goederen de vrijstelling met recht op aftrek van btw van toepassing is en niet op latere leveringen in de keten, ontstaat een complexe en onwenselijke situatie. In veel situaties dienen goederen bij uitvoer te worden ontlast van btw-druk. Als bij latere leveringen in de keten (na de eventuele ene vrijgestelde levering) toch btw zou worden verschuldigd, die dan veelal in aftrek kan worden gebracht of moet worden teruggegeven, leidt dat dan tot vele onnodige, althans geen btw opleverende, administratieve handelingen.

Een vrijstelling voor een levering in verband met de uitvoer van goederen kan alleen worden toegekend als de goederen ook daadwerkelijk (zullen) worden uitgevoerd.

Bij ABC-transacties bij uitvoer van communautaire goederen kan mijns inziens op grond van art. 146 van de Btw-richtlijn in een handelsketen een reeks van leveringen zijn vrijgesteld.

## 11 *Maatstaf van heffing*

### 11.1 INLEIDING

In dit hoofdstuk behandel ik de maatstaf van heffing bij de verschillende belastbare feiten en bij het ontstaan van een douaneschuld. Ik behandel achtereenvolgens de maatstaf van heffing ter zake van leveringen en diensten (paragraaf 11.2), intracommunautaire verwervingen (paragraaf 11.3), invoer van goederen (paragraaf 11.4) en het ontstaan van een douaneschuld (paragraaf 11.5).

### 11.2 LEVERING OF DIENST

Onderdeel van het rechtskarakter van de btw is zoals vermeld in paragraaf 1.5.4 het aansluiten bij transacties. Het belastbare feit levering of dienst doet zich voor als er sprake is van een prestatie die wordt verricht onder bezwarende titel. Een prestatie wordt alleen onder bezwarende titel verricht en is dus enkel belastbaar wanneer tussen de verrichter van de prestatie en de ontvanger van de prestatie een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.<sup>649</sup> Vergoedingen zijn pas belastbaar als een vergoeding een tegenwaarde vormt voor een economische activiteit.<sup>650</sup> Er moet, wil er sprake zijn van een aan btw onderworpen handeling, sprake zijn van een rechtstreeks verband tussen de uitgeoefende activiteit in de vorm van een levering of dienst en de ontvangen tegenprestatie, welke tegenwaarde dan de maatstaf van heffing vormt.<sup>651</sup> Wanneer de werkzaamheden van een leverancier uitsluitend bestaan in het verschaffen van prestaties zonder directe tegenprestaties, ontbreekt dus een maatstaf van heffing en wordt ter zake van de leveringen geen btw verschuldigd.<sup>652</sup>

Er bestaan enige handelingen die als levering of dienst worden aangemerkt hoewel er geen afgesproken vergoeding aan ten grondslag ligt. Hiervoor bevat de Btw-richtlijn een aparte regeling van de maatstaf van heffing. Dit geldt bijvoorbeeld voor het onttrekken van goederen aan een bedrijf. Lidstaten mogen

649. HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93 (R.J. Tolsma), ECLI:EU:C:1994:80, BNB 1994/271 m.nt. Finkensieper, punt 14.

650. HvJ 22 juni 1993, nr. C-333/91 (Sofitam SA), ECLI:EU:C:1993:261, Jur. blz. I-03513, punt 13. Niet elke geldstroom impliceert dus dat btw wordt verschuldigd. Btw wordt immers niet geheven in verband met mutaties in geld, maar slechts ter zake van de in de Btw-richtlijn omschreven belastbare feiten. Vergelijk Van Zadelhoff 1990.

651. HvJ 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve vereniging "Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA"), ECLI:EU:C:1981:38, Jur. blz. 00445, punt 12 en HvJ 7 oktober 2010, nrs. C-53/09 en C-55/09 (Loyalty Management UK Ltd en Baxi Group Ltd), ECLI:EU:C:2010:590, V-N 2010/55.21, punt 51.

652. HvJ 21 november 2013, nr. C-494/12 (Dixons Retail plc), ECLI:EU:C:2013:758, V-N 2013/61.16, punt 31.

om belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen bepalen dat voor leveringen en diensten waarbij tussen partijen bepaalde persoonlijke of bepaalde andere banden bestaan de maatstaf van heffing wordt gevormd door de normale waarde. Dit wordt geregeld in art. 8o van de Btw-richtlijn.

### 11.3 INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVING

De intracommunautaire verwerving is een belastbaar feit dat dient als correctiemechanisme om te zorgen dat bij verzending of vervoer van goederen tussen lidstaten de btw-druk wordt verschuldigd van de lidstaat van aankomst van de goederen. Voor de maatstaf van heffing wordt in beginsel aangesloten bij de maatstaf van heffing ter zake van de levering die samenhangt met de intracommunautaire verwerving. In sommige situaties waarin geen prestatie tussen verschillende partijen plaatsvindt in verband waarmee de goederen worden vervoerd, bijvoorbeeld bij het overbrengen van goederen door een belastingplichtige, is er geen maatstaf van heffing ter zake van een levering tussen twee partijen. De maatstaf van heffing ter zake van de met een dergelijke levering samenhangende intracommunautaire verwerving, bestaat uit de aankoop prijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, bij gebreke van een aankoop prijs, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden verricht.

### 11.4 INVOER

Niet voor niets is het belastbare feit invoer van goederen het enige belastbare feit waarbij niet is bepaald dat het onder bezwarende titel moet plaatsvinden. Waar bij een levering of dienst, enkele uitzonderingen daargelaten, sprake moet zijn van een rechtsbetrekking en een rechtstreeks verband met een vergoeding wil die vergoeding kunnen worden belast, hangt bij het belastbare feit invoer van goederen het zich voordoen van het belastbare feit niet af van een rechtsbetrekking of van een vergoeding ter zake van het binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap. Er hoeft geen verband te zijn met een transactie in de handelsketen, het gaat bij het belastbare feit invoer van goederen om het bereiken dat in beginsel btw-druk op goederen die de Gemeenschap binnenkomen. Het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap die niet in het vrije verkeer zijn,<sup>653</sup> wordt belast. Een vergoeding wordt daar vervolgens “bij gezocht”.

In het btw-systeem wordt getracht aan te sluiten bij werkelijk betaalde vergoedingen. Zoals ik zal beschrijven in hoofdstuk 19 is er ter zake van het belastbare feit invoer van goederen geen als maatstaf van heffing bruikbare werkelijk betaalde vergoeding die staat tegenover het belastbare feit invoer van goederen. Voor de vergoeding wordt aangesloten bij de douanewaarde. De douanewaarde wordt bij voorkeur gebaseerd op de transactiewaarde, waarbij wordt aangesloten bij de vergoeding die wordt betaald ter zake van levering van de goederen.

653. Of goederen uit derdelandsgebieden die in het vrije verkeer zijn.

## 11.5 ONTSTAAN DOUANESCHULD

De maatstaf van heffing ter zake van het ontstaan van een douaneschuld is de zogenoemde douanewaarde. Er is een aantal methoden dat op een bepaalde volgorde moeten worden afgelopen om te beoordelen of er volgens de methode een douanewaarde is vast te stellen. Uiteindelijk is er altijd een methode die tot een bepaalde douanewaarde leidt.

Bij de bepaling van de douanewaarde wordt bij voorkeur aangesloten bij de transactiewaarde van de goederen, of van identieke of soortgelijke goederen. Ik behandel de douanewaarde in hoofdstuk 19.



### 12.1      BTW- EN DOUANETARIEF

In het btw-systeem zijn er in iedere lidstaat slechts enkele tarieven. Een algemeen tarief, en naar keuze van de lidstaten maximaal twee verlaagde tarieven. Lidstaten zijn binnen bepaalde marges vrij om de hoogte van hun btw-tarieven vast te stellen. Er is bepaald dat het algemene btw-tarief niet lager mag zijn van 15% en dat de verlaagde tarieven niet lager mogen zijn dan 5%. Het btw-tarief op de levering van soortgelijke goederen kan in verschillende lidstaten dus anders zijn.

Het douanerecht kent veel meer tarieven dan het btw-systeem. Dit volgt uit het gegeven dat deze vorm van belastingen het voorwerp is (geweest) van vele uitgebreide internationale gespreksrondes in het kader van de GATT. Hierbij zijn voor verschillende soorten goederen, verschillende tariefafspraken gemaakt. Dit brengt met zich, dat er veel tarieven zijn. Het btw-systeem kent veel minder tarieven. De btw is immers een belasting die mede wordt gekenmerkt door een zekere doelmatigheid.<sup>654</sup> De heffing van btw dient op een zo eenvoudig mogelijke wijze te verlopen. Hierbij past dat belastingplichtigen indien mogelijk niet met een uitgebreid scala aan btw-tarieven worden geconfronteerd. Mede omdat de Europese Unie binnen bepaalde grenzen vrij is om een btw-systeem te hanteren kan het aantal verschillende btw-tarieven, vergeleken met het douanerecht, beperkt blijven.

Voor het douanetarief wordt gebruik gemaakt van een uitgebreide goederenonderverdeling met bijbehorend douanetarief, de zogenoemde geharmoniseerde nomenclatuur. Het douanetarief is voor alle lidstaten hetzelfde. Zij geldt voor de hele Europese Unie.

Bij het invoeren van goederen speelt in het douanerecht voor de hoogte van het tarief veelal een rol wat de oorsprong van een goed is. Er worden veelal certificaten van invoer gebruikt om de oorsprong aan te tonen. In het btw-systeem speelt dit geen rol.

654. Reugebrink wijst er op dat vergaande onderscheidingen in een tarief bij invoerrechten er op wijzen dat invoerrechten niet het rechtskarakter van een verbruiksbelasting heeft. Reugebrink 1978, blz. 21.



### 13.1      AFTREK VAN BTW

Het btw-systeem wordt gekenmerkt doordat belastingplichtigen in beginsel in iedere schakel van de handelsketen btw moeten voldoen over de door hen in rekening gebrachte vergoeding ter zake van door hen in een bepaalde lidstaat verrichte prestaties en de aan hen in rekening gebrachte btw in aftrek kunnen brengen.<sup>655</sup> Het recht op aftrek van btw raakt daarmee de kern van het btw-systeem. Juist het gegeven dat er bij iedere belastingplichtige die in de handelsketen is betrokken btw wordt verschuldigd waarvan de belastingplichtige zijn of haar voorbelasting in aftrek kan brengen, zorgt ervoor dat er gesproken kan worden van het heffen van belasting volgens het systeem van heffing over de toegevoegde waarde. Bij iedere belastingplichtige afzonderlijk bestaat een recht op aftrek van btw voor zover die belastingplichtige belaste prestaties verricht. Bij dit btw-systeem is het in beginsel niet, zoals bij cumulatieve cascadesystemen, voordelig (in de zin van het besparen van btw) om binnen de bedrijfskolom te streven naar verticale integratie.<sup>656</sup>

Bij omzetbelastingssystemen waarbij men meerdere schakels wil belasten en daarbij cumulatie van belasting wil voorkomen, kan men op verschillende manieren te werk gaan. Men kan de verschillende bestanddelen waarop in de eerdere handelsfasen geen btw heeft gedrukt bij elkaar optellen (bijvoorbeeld de loonkosten en de winst) en in iedere schakel in de handelsketen het bedrag waarin die optelsom resulteert belasten. Een alternatief is om het verschil tussen de omzet en de inkopen waarop btw drukt te belasten. Het btw-systeem dat in de Europese Unie wordt gehanteerd gaat uit van aftrek van de verschuldigde voorbelasting.<sup>657</sup> De btw die de belastingplichtige wordt verschuldigd<sup>658</sup> is onmiddellijk aftrekbaar, zowel wanneer het bijvoorbeeld gaat om btw op de aankoop van voorraden als wanneer het gaat om btw op de aankoop van inves-

655. Er zijn echter ook vrijgestelde prestaties waarbij dit niet opgaat.

656. Voor vrijgestelde belastingplichtigen kan het voordelig zijn zelf bepaalde producten te maken of diensten binnen de organisatie te verzorgen, indien deze handelingen niet worden aangemerkt als belaste zogenoemde interne prestaties.

657. Zie over mogelijke heffingssystemen Schenk, Thuronyi & Cui 2015 en Braun 2002, blz. 363-371.

658. Bij leveringen en diensten wordt normaliter de dienstverrichter de btw verschuldigd en moet die btw betalen aan de belastingautoriteiten. De belastingplichtige afnemer moet deze btw betalen aan de leverancier of dienstverrichter en kan de btw in beginsel in aftrek brengen. De belastingplichtige afnemer kan in beginsel onder andere de btw in aftrek brengen ter zake van leveringen en diensten die de belastingplichtige moet betalen aan de leverancier of dienstverrichter en de btw ter zake van leveringen en diensten die de belastingplichtige vanwege een verleggingsregeling zelf moet voldoen aan de belastingautoriteiten, dus btw die de afnemende belastingplichtige zelf aan de belastingautoriteiten is verschuldigd geworden.



teringsgoederen, waarmee ik hier doel op goederen die normaliter een levensduur van meerdere jaren hebben, en die dus normaliter in een periode van meerdere jaren zullen worden verbruikt.

In dit onderzoek ga ik maar zeer beperkt in op de voorwaarden waaronder recht op aftrek van btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen kan worden genoten, voor zover die voorwaarden vergelijkbaar zijn met die voor het recht op aftrek van btw ter zake van prestaties in het binnenlandse verkeer. Voor het recht op aftrek van btw is in beginsel vereist dat er sprake is van een belastingplichtige, dat een goed wordt gebruikt voor belaste prestaties en dat, bij een investeringsgoed, deze ook zakelijk is geëtiketteerd. Dergelijke voorwaarden roepen weinig vragen op die bijzonder zijn voor het onderwerp btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen of btw in verband met de uitvoer van goederen. Ik zal deze voorwaarden in dit onderzoek dan ook slechts behandelen voor zover ik bijzonderheden zie ten aanzien van de btw bij de invoer van goederen of bij de uitvoer van goederen die ik relevant vind om te vermelden.

In deze paragraaf ga ik in op het recht op aftrek van btw. In paragraaf 13.2 ga ik nader in op het recht op aftrek van btw in verband met handelingen in een ander land. Vervolgens behandel ik de Nederlandse uitwerking van het recht op aftrek van btw (paragraaf 13.3) en het Nederlandse Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (hierna: Besluit uitsluiting aftrek, paragraaf 13.4).<sup>659</sup> Nadat ik in de paragrafen 13.1 tot en met 13.4 ben ingegaan op de materiële voorwaarden voor aftrek van btw ga ik in paragraaf 13.5 kort in op de formele voorwaarden voor aftrek van btw. In paragraaf 13.6 volgt een samenvatting.

Er bestaat op grond van art. 168 van de Btw-richtlijn een recht op aftrek van btw voor zover goederen of diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Het recht op aftrek van btw ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare btw wordt verschuldigd,<sup>660</sup> en hangt af van de bestemming van het goed. Voor het recht op aftrek van btw wordt op grond van art. 168 van de Btw-richtlijn vereist, dat de aftrek wordt gevraagd door een belastingplichtige. In sommige gevallen kunnen echter ook niet-belastingplichtigen teruggaaf van btw verkrijgen. Veelal is het bij bevoorradingsgoederen (tabelpost a4) moeilijk om te bepalen of het nultarief (zie paragraaf 10.2.3.5) kan worden toegepast. Indien niet kan worden bepaald of het nultarief mag worden toegepast moet btw worden berekend. Normaliter dient bij een onjuist tarief de situatie te worden hersteld naar wat het had moeten zijn en is de leverancier degene die teveel berekende btw dient terug te vragen bij de inspecteur. Op grond van het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.6.5, kan in Nederland echter aan lichamen niet zijnde een belastingplichtige in voorkomend geval teruggaaf van belasting worden verleend. Ook kan een vrijgestelde afnemer de ter zake van de levering berekende btw in een dergelijk geval in aftrek brengen als de afnemer de prestaties gebruikt

659. Stb. 1968, 473. Dit besluit heeft in de loop der tijd een aantal wijzigingen ondergaan.

660. Art. 167 van de Btw-richtlijn.

in het kader van zijn of haar onderneming.<sup>661</sup> Het gaat bij het recht op aftrek van btw geregeld in art. 168 van de Btw-richtlijn om een belastingplichtige waarbij de btw wordt verschuldigd in het land waar ook de belaste handelingen plaatsvinden. Het artikel ziet gelet op de verschillende in art. 168 van de Btw-richtlijn opgenomen categorieën, op de aftrek van input-btw, dat wil zeggen btw op de kosten die worden gemaakt.

Er bestaat op grond van art. 169 van de Btw-richtlijn een recht op aftrek van btw voor door een belastingplichtige verrichte handelingen waarvoor in overeenstemming met de artikelen 138, 142 en 144, de artikelen 146 tot en met 149, de artikelen 151, 152, 153 en 156, art. 157, eerste lid, onderdeel b, de artikelen 158 tot en met 161 en art. 164 van de Btw-richtlijn vrijstelling is verleend. Bij handelingen waarvoor krachtens art. 135, eerste lid, onderdeel a tot en met f, van de Btw-richtlijn vrijstelling is verleend, bestaat op grond van art. 169, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn recht op aftrek van btw indien de afnemer buiten de Gemeenschap is gevestigd of indien de handelingen rechtstreeks samenhangen met goederen die zijn bestemd om uit de Gemeenschap te worden uitgevoerd. Van Hilten<sup>662</sup> betoogt met een beroep op het arrest van het HvJ in de zaak *Velker International Oil Company Ltd NV*<sup>663</sup>, dat de term “goederen die bestemd zijn om uit de Gemeenschap te worden uitgevoerd” restrictief moet worden uitgelegd en uitsluitend ziet op goederen welke in het bezit zijn van de belastingplichtige die deze goederen zal (laten) exporteren. Ook het begrip “rechtstreeks samenhangen” dient volgens Van Hilten strikt te worden uitgelegd.<sup>664</sup>

Voor prestaties die zowel zijn vrijgesteld zonder recht op aftrek van btw, als zijn vrijgesteld met recht op aftrek van btw voor leveringen in verband met intracommunautaire verwervingen zijn onderworpen geldt geen recht op aftrek van btw.<sup>665</sup> Het lijkt wellicht vreemd dat een prestatie kan zijn vrijgesteld zonder recht op aftrek van btw en daarnaast aan de vrijstelling met recht op aftrek in verband met intracommunautaire verwervingen kan zijn onderworpen. Toch kan deze situatie zich voordoen bij een levering met een intracommunautair karakter, wanneer het een levering betreft van een goed dat bij een levering in het binnenland vrijgesteld zou worden geleverd (bijvoorbeeld de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici). Men zou kunnen menen dat de opnemings in art. 169 van de Btw-richtlijn van onder andere een tweetal categorieën vrijgestelde prestaties waarbij wel recht op aftrek van btw wordt genoten (in de aanhef en onderdelen b en c) met zich zou brengen dat rangschikking onder één van beide categorieën voldoende is om een recht op aftrek van btw te doen ontstaan. De in art. 169, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn opgenomen vrijgestelde prestaties zouden zo bezien ook een recht op aftrek van btw met zich brengen als er sprake zou zijn van vrijgestelde prestaties als

661. Vergelijk Van Vliet 1998, blz. 233.

662. Van Hilten 1992, blz. 285.

663. HvJ 26 juni 1990, nr. C-185/89 (*Velker International Oil Company Ltd NV*), ECLI:EU:C:1990:262, V-N 1990, blz. 2212.

664. Van Hilten 1992, blz. 285-286.

665. Ook art. 15 van de Wet moet conform de Btw-richtlijn zodanig worden uitgelegd. Vergelijk het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.2.3.

omschreven in de artikelen 132 of 135 van de Btw-richtlijn, die niet op grond van art. 169, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn tot een recht op aftrek van btw leiden. Bij dergelijke prestaties zou de levering die samenhangt met de intracommunautaire verwerving immers ook op grond van art. 138 van de Btw-richtlijn kunnen zijn vrijgesteld. In deze richting lijkt ook de tekst van de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn te duiden, waar de vrijgestelde diensten van de artikelen 132 en 135 van de Btw-richtlijn als een uitzondering op de daar geregelde vrijstelling zijn opgenomen, waardoor wordt voorkomen dat art. 169, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn voor deze vrijgestelde diensten een recht op aftrek van btw kan creëren. Het HvJ heeft echter anders beslist in de zaak *Eurodental Sàrl*.

Bij leveringen die zijn vrijgesteld in de zin van artikel 132 of 135 van de Btw-richtlijn, welke artikelen niet worden genoemd in art. 169, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn en waarbij geen recht op aftrek van btw bestaat op grond van art. 169, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn, bestaat dus kennelijk ook geen recht op aftrek van btw als er sprake is van een levering die in verband staat met een intracommunautaire verwerving of een andere vrijgestelde prestatie die wordt genoemd in art. 169, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn. Een aanverwante vraag is of er recht bestaat op aftrek van btw indien er sprake is van de levering van een goed dat wordt uitgevoerd van goederen waarvan de levering van het goed in het binnenlandse verkeer zou zijn vrijgesteld. Dit onderwerp behandel ik in hoofdstuk 30.

Het lijkt mij dat de redactie van art. 169 van de Btw-richtlijn zou kunnen worden verbeterd. Aan art. 169, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn kan worden toegevoegd dat er geen recht op aftrek van btw bestaat voor zover goederen worden gebruikt voor vrijgestelde prestaties als bedoeld in de artikelen 132 of 135 van de Btw-richtlijn.

Leveringen van goederen die in verband met de levering worden uitgevoerd zijn in veel gevallen vrijgesteld van btw. Dit draagt evenals het recht op aftrek van btw bij aan het vrij maken van goederen van btw-druk bij de uitvoer van goederen.

In paragraaf 18.3.4 ga ik in op de vrijstellingen van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdelen f, g, h en i, van de Btw-richtlijn die samenhangen met diplomatieke en consulaire betrekkingen en internationale verplichtingen. In art. 169 van de Btw-richtlijn is dit artikel niet opgenomen als een artikel waarbij een recht op aftrek van btw bestaat. Het recht op aftrek van btw kan worden gebaseerd op internationale verdragen of overeenkomsten voor zover dat uit die verdragen of overeenkomsten voortvloeit.

Art. 168 van de Btw-richtlijn en art. 169, aanhef en onderdelen b en c, van de Btw-richtlijn zien op de aftrek van goederen en diensten die worden gebruikt voor belaste prestaties in de lidstaat waar de aftrek van btw wordt gevraagd. Voor wat betreft art. 168 van de Btw-richtlijn volgt dit uit het gebruik van de term “in de lidstaat”. In art. 169, aanhef en onderdelen b en c, van de Btw-

richtlijn is een dergelijke term niet opgenomen. Dat het toch gaat om in de lidstaat verrichte handelingen valt mijns inziens af te leiden uit het gegeven dat het bij art. 169, aanhef en onderdelen b en c, van de Btw-richtlijn moet gaan om handelingen die zijn vrijgesteld. Er moet op grond van beide onderdelen sprake zijn van een vrijstelling die is verleend. Aan een vrijstelling komt men pas toe als er sprake is van een belastbaar feit in het binnenland. Het gegeven dat handelingen bedoeld in art. 169, aanhef en onderdeel b of c, van de Btw-richtlijn ook een recht op aftrek van btw met zich brengen als de handelingen in het buitenland plaatsvinden, loopt via het hierna te beschrijven art. 169, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn.

Voor zover goederen en diensten door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek van btw bestaat, wordt de aftrek van btw op grond van art. 173 van de Btw-richtlijn in beginsel slechts toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen. Het aftrekbare gedeelte wordt overeenkomstig de artikelen 174 en 175 van de Btw-richtlijn bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen. Op grond van art. 174 van de Btw-richtlijn is het aftrekbare gedeelte de uitkomst van een breuk waarvan de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, de btw niet inbegrepen, met betrekking tot handelingen waarvoor overeenkomstig de artikelen 168 en 169 van de Btw-richtlijn recht op aftrek bestaat en de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, de btw niet inbegrepen, met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen en de handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat.

De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.<sup>666</sup> Herziening wordt alleen toegepast bij investeringsgoederen en naar keuze van de lidstaten bij diensten die vergelijkbare kenmerken hebben. De lidstaten stellen op grond van art. 186 van de Btw-richtlijn nadere regels over de herziening.

Op grond van art. 168 van de Btw-richtlijn bestaat er voor zover goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige recht op aftrek van btw die is verschuldigd of die is voldaan aan de belastingautoriteiten voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht. Er wordt niet vereist dat degene die de goederenleveringen of diensten verricht de btw ook heeft betaald aan de belastingautoriteiten,<sup>667</sup> of dat degene die de btw in aftrek brengt de btw heeft betaald aan de leverancier of dienstverrichter.<sup>668</sup>

666. Art. 184 van de Btw-richtlijn.

667. HvJ 3 maart 2004, nr. C-395/02 (Transport Service NV), ECLI:EU:C:2004:118, V-N 2004/18.18, punt 26 (beschikking HvJ) en HvJ 6 juli 2006, nrs. C-439/04 en C-440/04 (Axel Kittel en Recolta Recycling SPRL), ECLI:EU:C:2006:446, V-N 2006/42.13, punt 49.

668. Al zal indien de afnemer in het geheel niet betaalt de btw kunnen worden herzien.

Er kan in het btw-systeem alleen een recht op aftrek van btw bestaan als de in aftrek te brengen btw ook daadwerkelijk verschuldigd is geworden of is voldaan. Dit kan alleen het geval zijn bij belastbare feiten die daadwerkelijk zijn of zullen worden verricht. Er moet dus bijvoorbeeld daadwerkelijk een levering, of een dienst, een intracommunautaire verwerving of invoer van goederen zijn verricht of nog worden verricht.<sup>669</sup> Btw die is vermeld op een factuur, maar die niet is verschuldigd in verband met een belastbaar feit, brengt voor de ontvanger van de factuur geen recht op aftrek van btw met zich.<sup>670</sup> Er bestaat geen recht op aftrek van voldane btw die bijvoorbeeld per abuis is betaald.<sup>671</sup>

Als er een levering of dienst wordt verricht aan een belastingplichtige bestaat er, indien de verschuldigdheid van de btw niet wordt verlegd naar de afnemer van een prestatie bij die afnemende belastingplichtige alleen een recht op aftrek van de btw die aan de belastingplichtige in rekening wordt gebracht. Een belastingplichtige werkgever heeft dus geen recht op aftrek van btw als een werknemer op eigen naam en voor eigen rekening goederen aanschaft en de werkgever daarvoor een vergoeding verstrekt.<sup>672</sup> Als de vergoeding voor de feitelijke levering aan een werknemer aan de werkgever in rekening wordt gebracht kan de prestatie worden geacht aan de belastingplichtige werkgever te zijn verricht en bestaat er in beginsel recht op aftrek van btw. Naar het oordeel van het HvJ bestaat er recht op aftrek van btw bij de werkgever indien goederen feitelijk zijn geleverd aan een werknemer, die de goederen binnen het kader van de onderneming van de werkgever gebruikt en de factuur aan de werkgever is uitgereikt.<sup>673</sup>

### 13.2 HANDELINGEN IN EEN ANDER LAND

Veelal zal er in het ene land btw zijn verschuldigd, terwijl er handelingen plaatsvinden in een ander land. Er worden in het ene land (laten we het in deze paragraaf lidstaat A noemen) kosten gemaakt en die kosten worden gebruikt ten behoeve van handelingen in het andere land (laten we het in deze paragraaf land B noemen). Op grond van art. 169, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn, bestaat naast het in art. 168 en art. 169, aanhef en onderdelen b en c, van de Btw-richtlijn bedoelde recht op aftrek van btw, een recht op aftrek van btw “voorzover de goederen en de diensten worden gebruikt voor (...) door de belastingplichtige buiten de lidstaat waar de belasting is verschuldigd of voldaan verrichte handelingen in verband met de in art. 9, lid 1, tweede alinea

669. Bij prestaties die nog zullen worden verricht valt te denken aan vooruitbetalingen, vergelijk Braun 2002, blz. 332.

670. HvJ 13 december 1989, nr. C-342/87 (Genius Holding BV), ECLI:EU:C:1989:635, BNB 1990/237 m.nt. Reugebrink. Over de Achtste richtlijn HvJ 15 maart 2007, nr. C-35/05 (Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH), ECLI:EU:C:2007:167, V-N 2007/15.10.

671. Vergelijk Braun 2002, blz. 144.

672. HvJ 8 november 2001, nr. C-338/98 (Commissie/Nederland), ECLI:EU:C:2001:596, BNB 2002/149 m.nt. Van Hilten; HvJ 10 maart 2005, nr. C-33/03 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), ECLI:EU:C:2005:144, V-N 2005/17.11.

673. HvJ 8 maart 1988, nr. 165/86 (Leesportefeuille “Intiem” CV), ECLI:EU:C:1988:122, BNB 1988/275 m.nt. Ploeger.

bedoelde werkzaamheden,<sup>674</sup> waarvoor een recht op aftrek zou ontstaan indien zij in die lidstaat zouden zijn verricht”. Het gaat hier om aftrek van de in art. 168 en art. 169, aanhef en onderdelen b en c, van de Btw-richtlijn bedoelde btw, dus de input-btw, de btw die wordt verschuldigd over de kosten. In art. 169 van de Btw-richtlijn wordt mijns inziens bedoeld dat als goederen in het buitenland (land B), dat kan zijn in een andere lidstaat van de Europese Unie, maar kan ook zijn een land buiten de Europese Unie, worden gebruikt voor handelingen, die in het binnenland (lidstaat A) waar kosten worden gemaakt belaste prestaties zouden zijn geweest, dat er dan in beginsel<sup>675</sup> (in lidstaat A) een recht op aftrek van btw bestaat.

Het is van belang om te weten of er een recht op aftrek van btw is in de lidstaat waar de kosten worden gemaakt (land A) als de kosten worden gebruikt voor handelingen in een ander land (land B). In de tekst van art. 169, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn wordt twee keer de term lidstaat gebruikt. Met de eerste term lidstaat wordt de lidstaat bedoeld waar kosten worden gemaakt. Ik neem aan dat ook het tweede begrip lidstaat doelt op de lidstaat waar kosten worden gemaakt. Er is daarvan uitgaande dus in beginsel een recht op aftrek van btw in lidstaat A bij gebruik van de goederen voor handelingen in land B die in lidstaat A belaste prestaties zouden zijn geweest.

Met name omdat land B geen lidstaat hoeft te zijn maar ook een derde land kan zijn, moet mijns inziens ook met de tweede term lidstaat de lidstaat waar de kosten worden gemaakt zijn bedoeld. De formulering van art. 169, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn lijkt niet geheel uit te sluiten dat zou kunnen zijn bedoeld dat er in lidstaat A een recht op aftrek van btw is als de goederen worden gebruikt voor handelingen in land B indien de handelingen in land B belaste prestaties zijn. Met name omdat land B geen lidstaat hoeft te zijn en het onduidelijk is naar welk rechtstelsel dan het recht op aftrek van btw zou moeten worden beoordeeld (is er dan geen recht op aftrek van btw als kosten worden gemaakt voor handelingen buiten de Gemeenschap die zouden zijn belast indien zij in de lidstaat waar kosten worden gemaakt plaatsvinden?) en omdat wordt geschreven over “zouden zijn verricht”, terwijl duidelijk is dat de handelingen daadwerkelijk in land B zijn verricht, en omdat in de Zesde richtlijn de term “in het binnenland plaats zouden vinden” werd gebruikt, ga ik uit van voormelde uitleg van art. 169, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn.

Zoals uit het voorgaande volgt is er dus op grond van art. 168 van de Btw-richtlijn en art. 169 van de Btw-richtlijn slechts een recht op aftrek van btw ter zake van goederen en diensten die worden gebruikt voor handelingen in een ander land dan de lidstaat waar de kosten worden gemaakt indien de handelingen in de lidstaat waar de kosten worden gemaakt, prestaties met een recht op aftrek van btw zouden zijn geweest.

674. Noot AS: De verwijzing naar de in art. 9 bedoelde werkzaamheden ziet op economische activiteiten.

675. Zie hierna de behandeling van Richtlijn 2008/9/EG, de Dertiende richtlijn, en de arresten HvJ 26 september 1996, nr. C-302/93 (Etienne Debouche), ECLI:EU:C:1996:348, BNB 1997/95 m.nt. Van Hilten en HvJ 13 juli 2000, nr. C-136/99 (Société Monte Dei Paschi Di Siena), ECLI:EU:C:2000:408, V-N 2000/50.22.

Veel belastingplichtigen zullen, al dan niet door middel van een zogenoemde vaste inrichting, zijn gevestigd in een lidstaat waar ze prestaties verrichten en waar kosten zullen worden gemaakt waar btw op drukt. Indien een belastingplichtige in een lidstaat niet de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft, noch een vaste inrichting van waaruit zakelijke handelingen worden verricht en ook niet zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats in een lidstaat heeft waar kosten worden gemaakt, moet, tenzij er belaste prestaties zijn verricht waarover die belastingplichtige btw in de lidstaat is verschuldigd gelet op art. 171 van de Btw-richtlijn, teruggaaf van btw worden gevraagd op grond van de Richtlijn 2008/9/EG of de Dertiende richtlijn.<sup>676</sup> De voorwaarden dat er sprake moet zijn van een vaste inrichting en dat van daaruit handelingen moeten worden verricht, zijn cumulatief. Het doel van de voormelde richtlijnen is namelijk de belastingplichtige in staat te stellen teruggaaf van de voorbelasting te verkrijgen wanneer hij, bij ontstentenis van belastbare transacties in de lidstaat van teruggaaf, deze voorbelasting niet in aftrek kan brengen van in een later stadium verschuldigde btw.<sup>677</sup>

Een belastingplichtige die vrijgestelde prestaties verricht in de lidstaat van vestiging en daardoor geen recht op aftrek van btw heeft in de lidstaat van vestiging, heeft onder de werking van het teruggaafregime van richtlijn 2008/9/EG ook geen recht op teruggaaf van in een andere lidstaat betaalde btw

676. In deze twee richtlijnen wordt aangegeven onder welke voorwaarden in het buitenland gevestigde belastingplichtigen teruggaaf van btw kunnen krijgen. Een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige die niet aan de voorwaarden voldoet, zal via de btw-aangifte het recht op aftrek van btw kunnen effectueren. Nadat in de artikelen 168 en 169 van de Btw-richtlijn is geregeld in welke gevallen er recht bestaat op aftrek van btw, wordt het recht op teruggaaf van niet in de lidstaat gevestigde belastingplichtigen met name geregeld in de artikelen 170 en 171 van de Btw-richtlijn. Voor het bepalen van het recht op teruggaaf van btw wordt gekeken naar de in art. 169 van de Btw-richtlijn bedoelde handelingen. Het valt op dat in art. 170 van de Btw-richtlijn niet wordt verwezen naar art. 168 van de Btw-richtlijn. Dit is verklaarbaar doordat richtlijn 2008/9/EG en de Dertiende richtlijn (richtlijn 86/560/EEG) voor de toepassing een eigen definitie van het begrip niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige kennen waarbij de betreffende richtlijnen van toepassing zijn. Onderdeel van deze definities is dat de belastingplichtige (op enkele dienstverrichtingen die zijn vrijgesteld of waarbij de btw door de afnemer is verschuldigd na) "in dezelfde periode geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in de in artikel 2 bedoelde Lid-Staat te zijn gelegen" (Dertiende richtlijn) of "tijdens het tijdvak van teruggaaf (...) geen goederenleveringen of diensten verricht waarvan de plaats geacht wordt in de lidstaat van teruggaaf te zijn gelegen" (richtlijn 2008/9/EG). Hoewel in eerste instantie wordt aangeknoopt bij de zetel van de bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats in de lidstaat van teruggaaf, zijn de regelingen van teruggaaf als dat er allemaal niet is, toch niet van toepassing zodra er als belastingplichtige belaste binnenlandse prestaties plaatsvinden waar de prestatieverrichter btw voor wordt verschuldigd.

677. HvJ 25 oktober 2012, nrs. C-318/11 en C-319/11 (Daimler AG en Wipac A/S), ECLI:EU:C:2012:666, V-N 2012/58.15, punt 40.

indien de verrichte handelingen daar belaste prestaties zouden zijn geweest.<sup>678</sup> Wanneer een belastingplichtige in een andere lidstaat dan de lidstaat van vestiging uitgaven doet voor zowel in de lidstaat van vestiging belaste handelingen als voor in de lidstaat van vestiging verrichte vrijgestelde handelingen, is er onder de werking van het teruggaafregime van richtlijn 2008/9/EG in de lidstaat waar de uitgaven worden gedaan een recht op gedeeltelijke teruggaaf van btw, als de prestaties in de lidstaat waar de kosten worden gemaakt geheel of gedeeltelijk recht op aftrek van btw zouden geven.<sup>679</sup> Belastingplichtigen die zijn gevestigd in een lidstaat waar zij ten dele belaste prestaties en ten dele vrijgestelde prestaties zonder een recht op aftrek van btw verrichten, hebben op grond van het teruggaafregime van richtlijn 2008/9/EG recht op gedeeltelijke teruggaaf van de btw, die in de lidstaat waar zij niet gevestigd zijn verschuldigd is op goederen of diensten die worden gebruikt ten behoeve van hun handelingen in de lidstaat van vestiging, als de prestaties in de lidstaat waar de kosten worden gemaakt geheel of gedeeltelijk recht op aftrek van btw zouden geven.<sup>680</sup> Het bedrag van de terug te geven btw wordt zo berekend, dat in de eerste plaats de handelingen worden bepaald die recht geven op aftrek in de lidstaat van vestiging en in de tweede plaats enkel rekening wordt gehouden met de handelingen die ook in de lidstaat waar de kosten worden gemaakt<sup>681</sup> recht zouden geven op aftrek indien zij aldaar waren verricht, alsook met de uitgaven die in deze staat recht geven op aftrek van btw.<sup>682</sup>

Bij teruggaaf op grond van de Dertiende richtlijn lijkt niet van belang hoe de handelingen in de lidstaat van vestiging worden gekwalificeerd. Op grond van de Dertiende richtlijn wordt aan buiten de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen die geen leveringen of diensten in het binnenland verrichten ter zake waarvan ze in het binnenland btw zijn verschuldigd alleen btw teruggegeven, als de belastingplichtige bewijst dat die een economische activiteit verricht. Waar binnen de Gemeenschap in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtigen een verklaring moet overleggen waaruit blijkt dat men in de lidstaat van

678. HvJ 26 september 1996, nr. C-302/93 (Etienne Debouche), ECLI:EU:C:1996:348, BNB 1997/95 m.nt. Van Hilten, punt 15. In dit arrest ging het over een advocaat die in België was gevestigd en in Nederland kosten maakte. De advocaat verrichtte geen leveringen of diensten in Nederland. De diensten van een advocaat waren in Nederland belast en in België vrijgesteld, conform een daartoe aan de lidstaten geboden keuzemogelijkheid. Vergelijk HvJ 13 juli 2000, nr. C-136/99 (Société Monte Dei Paschi Di Siena), ECLI:EU:C:2000:408, V-N 2000/50.22, punt 23. Deze jurisprudentie zag op de Achtste Richtlijn, de rechtsvoorganger van richtlijn 2008/9/EG. Achtste Richtlijn 79/1072/EEG van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen, PbEG, 1979, L 331/11. Deze richtlijn is ingetrokken met inwerkingtreding van richtlijn 2008/9/EG.

679. HvJ 13 juli 2000, nr. C-136/99 (Société Monte Dei Paschi Di Siena), ECLI:EU:C:2000:408, V-N 2000/50.22. De Société Monte Dei Paschi Di Siena maakte kosten in Frankrijk waar btw op drukte. Zij maakte deze kosten alleen ten behoeve van haar activiteiten in Italië waar zij was gevestigd. In Frankrijk verrichtte Société Monte Dei Paschi Di Siena geen leveringen of diensten. Dit arrest ging om Franse btw. Dit arrest zag op de Achtste richtlijn.

680. HvJ 13 juli 2000, nr. C-136/99 (Société Monte Dei Paschi Di Siena), ECLI:EU:C:2000:408, V-N 2000/50.22. Dit arrest zag op de Achtste richtlijn.

681. Het HvJ overweegt mijns inziens ten onrechte dat het hier om het land van vestiging zou gaan, HvJ 13 juli 2000, nr. C-136/99 (Société Monte Dei Paschi Di Siena), ECLI:EU:C:2000:408, V-N 2000/50.22, punt 32.

682. HvJ 13 juli 2000, nr. C-136/99 (Société Monte Dei Paschi Di Siena), ECLI:EU:C:2000:408, V-N 2000/50.22.



vestiging is onderworpen aan btw lijkt die eis voor buiten de Gemeenschap gevestigden niet te gelden.

Richtlijn 2008/9/EG en de Dertiende richtlijn zijn alleen van toepassing als de belastingplichtige geen goederenleveringen of diensten verricht waarbij de leverancier btw is verschuldigd. Het zal daarbij veelal zo zijn dat btw ter zake van de leveringen of diensten door de niet in de lidstaat waar de kosten worden gemaakt gevestigde belastingplichtige wordt verlegd naar de afnemer van de prestaties, zodat de presterende belastingplichtige geen btw is verschuldigd.

Dat richtlijn 2008/9/EG alleen van toepassing is als de belastingplichtige geen goederenleveringen of diensten verricht waarbij de leverancier geen btw is verschuldigd, is opvallend. De vraag kan worden opgeworpen wat er gebeurt als er wel enige leveringen of diensten worden verricht. Wordt in dat geval ter bepaling van het recht op aftrek van btw ook rekening gehouden, conform het voormelde arrest in de zaak *Société Monte Dei Paschi Di Siena*, met in hoeverre de activiteiten van de belastingplichtige die in de lidstaat van vestiging worden verricht zowel in de lidstaat waar om teruggaaf wordt verzocht als in de lidstaat van vestiging belaste activiteiten zijn? Dit zou wel een voor de hand liggende benaderingswijze zijn.<sup>683</sup> Uit de punten 22 en 23 van het arrest in de zaak *Société Monte Dei Paschi Di Siena* lijkt dit ook te volgen.<sup>684</sup> Die punten luiden:

“22. Artikel 17 van de Zesde richtlijn heeft betrekking op het ontstaan en de omvang van het recht op BTW-aftrek. Dit recht kan worden uitgeoefend voor zover de goederen en diensten die aanleiding hebben gegeven tot BTW-betaling, voor belaste handelingen van de belastingplichtige worden gebruikt.

23. Het Hof heeft het verband gepreciseerd tussen het recht op aftrek in de lidstaat van vestiging en het recht op teruggaaf in een andere lidstaat, waar de uitgaven zijn gedaan. Het heeft geoordeeld, dat een belastingplichtige die vrijstelling geniet en bijgevolg geen recht heeft op aftrek van in de lidstaat van vestiging betaalde voorbelasting, overeenkomstig het doel van het stelsel van de BTW-richtlijnen evenmin recht heeft op teruggaaf van in een andere lidstaat betaalde BTW (zie arrest van 26 september 1996, *Debouche*, C-302/93, Jurispr. blz. I-4495, punt 15).”

Het voorgaande zou echter als nadeel hebben dat belastingplichtigen uit andere lidstaten die belaste prestaties in een bepaald land verrichten en in dat land kosten maken waar btw over verschuldigd wordt, geen recht op aftrek van btw hebben voor zover de handelingen in de lidstaat van vestiging van de belastingplichtige prestaties zouden vormen zonder een recht op aftrek van btw. Hierdoor

683. Het zou ook verschil voorkomen in de manier van het vaststellen van het recht op aftrek van btw (rekening houden met de aftrekbeperkingen in twee landen of in één land?) tussen belastingplichtigen die leveren aan afnemers in lidstaten die een (uitgebreide) verleggingsregeling kennen en belastingplichtigen die leveren aan afnemers in lidstaten die een minder uitgebreide verleggingsregeling kennen.

684. Ik leid het nog niet af uit het door het HvJ aangehaalde punt 15 van het arrest van het HvJ van 26 september 1996, nr. C-302/93 (*Etienne Debouche*), ECLI:EU:C:1996:348, BNB 1997/95 m.nt. Van Hilten. Dit punt 15 in het arrest in de zaak *Etienne Debouche* was mijns inziens met name gekoppeld aan het moeten overleggen van een verklaring van de lidstaat van vestiging. In punt 23 van het arrest van het HvJ in de zaak *Société Monte Dei Paschi Di Siena* lijkt meer een algemene regel te worden gegeven, zonder dat dat gekoppeld lijkt te worden aan het moeten overleggen van een verklaring van de lidstaat van vestiging.

wordt een belastingplichtige uit een andere lidstaat benadeeld ten opzichte van andere belastingplichtigen die alleen in een bepaalde lidstaat belaste handelingen verrichten en daarvoor kosten maken waar btw op drukt in die lidstaat. Ik ga er vanuit dat als er wel enige leveringen of diensten worden verricht in de lidstaat waar kosten worden gemaakt er niet wordt gelet op de kwalificatie van de handelingen in de lidstaat van vestiging van de belastingplichtige. De teruggaafrichtlijnen met hun aparte regimes zijn op deze situaties niet van toepassing.

### 13.3 NEDERLANDSE UITWERKING

Er bestaat, zoals behandeld in paragraaf 13.1, op grond van art. 169, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn een recht op aftrek van btw voor door een belastingplichtige verrichte handelingen waarvoor in overeenstemming met de artikelen 138, 142 en 144, de artikelen 146 tot en met 149, de artikelen 151, 152, 153 en 156, art. 157, eerste lid, onderdeel b, de artikelen 158 tot en met 161 en art. 164 van de Btw-richtlijn vrijstelling is verleend. De Nederlandse wetgever heeft dit deels uitgewerkt in art. 15, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet op grond waarvan aan een belastingplichtige een recht op aftrek van btw wordt verleend, voor zover goederen of diensten worden gebruikt voor handelingen die overeenkomstig art. 143, eerste lid, aanhef en onderdelen f, g, h of i, art. 144 of de artikelen 146 tot en met 153 van de Btw-richtlijn zijn vrijgesteld.

Het recht op aftrek van btw bij toepassing van de overige in art. 169, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn genoemde artikelen is voor zover in de Wet geregeld in het nultarief dat geldt op grond van art. 9, tweede lid, aanhef en onderdeel b, juncto tabel II van de Wet. In de Nederlandse regelgeving is een recht op aftrek ter zake van de vrijstellingen van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdelen f, g, h en i, van de Btw-richtlijn die samenhangen met diplomatieke en consulaire betrekkingen en internationale verplichtingen opgenomen in art. 15, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet.

### 13.4 BESLUIT UITSLUITING AFTREK

Omdat ik in hoofdstuk 30 in het deel uitvoer het Besluit uitsluiting aftrek behandel, behandel ik dat besluit in deze paragraaf. In art. 176, derde volzin, van de Btw-richtlijn wordt bepaald dat de lidstaten elke uitsluiting van aftrek van btw kunnen handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van invoering van de Zesde richtlijn, dan wel bij latere toetreding tot de Europese Economische Gemeenschap op de datum van toetreding, voorzag. Het moet in Nederland dus gaan om uitsluitingen die onder de Tweede richtlijn waren toegestaan. In art. 11, vierde lid, van de Tweede richtlijn, werd toegestaan dat lidstaten bepaalde goederen en diensten uitsloten van aftrek, in het bijzonder die waarvan kon worden verwacht, dat zij uitsluitend of gedeeltelijk worden gebruikt voor de privé-behoeften van de belastingplichtige of van zijn personeel. Nederland heeft in het Besluit uitsluiting aftrek de aftrek van btw uitgesloten op goederen en diensten die worden gebezigd voor het voeren van een zekere staat, het geven van relatiegeschenken of het doen van andere giften aan degenen bij wie, indien aan hen ter zake btw in rekening is of zou zijn gebracht, deze in het geheel niet

of hoofdzakelijk niet voor aftrek in aanmerking komt of zou komen en het aan het personeel van de ondernemer verlenen van huisvesting, uitkeren van loon in natura, geven van gelegenheid tot sport, ontspanning, of privé-vervoer, dan wel voor andere persoonlijke doeleinden van dit personeel. Het is enige tijd de vraag geweest in hoeverre de beperkingen van het recht op aftrek van btw in het Besluit uitsluiting aftrek waren toegestaan. In de Tweede richtlijn werd immers het recht op aftrek van btw op bepaalde goederen beperkt, in het Besluit uitsluiting aftrek leek veeleer het recht op aftrek van btw ter zake van bepaald gebruik van goederen te worden beperkt.<sup>685</sup>

De Hoge Raad en het Hof Amsterdam hebben een aantal prejudiciële vragen voorgelegd aan het HvJ in verband met het Besluit uitsluiting aftrek. Het HvJ<sup>686</sup> heeft bij de beantwoording van die vragen overwogen dat de Zesde Richtlijn niet in de weg staat aan een belastingregeling waarbij de aftrek van btw op categorieën van uitgaven voor, enerzijds, het verstrekken van “privévervoer”, “spijzen”, “dranken”, “huisvesting”, alsmede “het geven van gelegenheid tot ontspanning”, aan de personeelsleden van een belastingplichtige en, anderzijds, het verstrekken van “relatiegeschenken” of “andere giften” is uitgesloten.

Op grond van het Besluit uitsluiting aftrek is onder andere van het recht op aftrek uitgesloten de btw die drukt op het geven van relatiegeschenken of andere giften aan personen of instellingen die ter zake zelf geen recht op aftrek van btw zouden hebben gehad. De Hoge Raad<sup>687</sup> heeft het Besluit uitsluiting aftrek zo uitgelegd dat het bij relatiegeschenken moet gaan om situaties waarbij tussen de gever en de ontvanger zakelijke betrekkingen bestaan. Bij giften gaat het naar het oordeel van de Hoge Raad om bevoordelingen van stichtingen en dergelijke instellingen.

### 13.5 FORMELE VOORWAARDEN

Materiële voorwaarden voor het recht op aftrek van btw betreffen het bestaan zelf en de omvang van het recht op aftrek.<sup>688</sup> Zo moeten goederen gebruikt worden voor belaste doeleinden, moet de aftrekgerechtigde in beginsel een belastingplichtige zijn die handelt als belastingplichtige en moet de btw waarvoor recht op aftrek wordt genoten daadwerkelijk zijn verschuldigd.

De formele voorwaarden voor het recht op aftrek regelen de wijze en het toezicht op de uitoefening ervan alsmede de goede werking van het btw-stelsel, zoals de verplichtingen betreffende de boekhouding, de facturering en de aangifte.<sup>689</sup>

685. Vergelijk Braun 2002, blz. 237-238.

686. HvJ 15 april 2010, nrs. C-538/08 en C-33/09 (X Holding BV en Oracle Nederland BV), ECLI:EU:C:2010:192, BNB 2010/220 m.nt. Hummel.

687. HR 29 april 1987, nr. 23 731, ECLI:NL:HR:1987:AW7679, BNB 1987/205 m.nt. Ploeger en HR 12 december 2008, nr. 41 732, ECLI:NL:HR:2008:AV1710, BNB 2009/44 m.nt. Bijl.

688. HvJ 11 december 2014, nr. C-590/13 (Idexx Laboratories Italia Srl), ECLI:EU:C:2014:2429, V-N 2015/2.20, punt 41.

689. HvJ 11 december 2014, nr. C-590/13 (Idexx Laboratories Italia Srl), ECLI:EU:C:2014:2429, V-N 2015/2.20, punt 42.

In het arrest van het HvJ in de zaak Idexx Laboratories Italia Srl<sup>690</sup> ging het over de overgangsregeling voor het intracommunautaire verkeer. Het HvJ overweegt dat het basisbeginsel van neutraliteit eist dat de aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden zijn vervuld, zelfs wanneer de belastingplichtige niet heeft voldaan aan bepaalde formele vereisten.<sup>691</sup> Dit kan anders liggen wanneer de niet-naleving van dergelijke formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan zou verhinderen.<sup>692</sup>

Bij leveringen van goederen en diensten is de factuur het entreekaartje<sup>693</sup> of de sleutel<sup>694</sup> om het recht op aftrek van btw te kunnen uitoefenen. Ter zake van btw die drukt op goederen en diensten moet de belastingplichtige in beginsel<sup>695</sup> in het bezit zijn van een overeenkomstig de voorschriften opgestelde factuur.<sup>696</sup> Het is de lidstaten toegestaan om onder een factuur niet alleen de originele factuur te verstaan, maar ook ieder ander als zodanig dienst doend document dat aan de door de lidstaat vastgestelde criteria beantwoordt. Lidstaten zijn bevoegd te verlangen dat ten bewijze van het recht op aftrek van btw het origineel van de factuur wordt overgelegd en moeten daarbij toestaan dat de belastingplichtige die niet meer in het bezit daarvan is, met andere middelen bewijst dat de handeling waarop het verzoek om aftrek van btw betrekking heeft, daadwerkelijk heeft plaatsgevonden.<sup>697</sup>

Als de btw wordt verlegd naar de afnemer, hoeft de afnemer niet in het bezit te zijn van een correct opgestelde factuur om zijn of haar recht op aftrek van btw te kunnen uitoefenen.<sup>698</sup>

Om het recht op aftrek ter zake van btw die is verschuldigd over leveringen en diensten te kunnen uitoefenen moet de belastingplichtige op grond van art. 178, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn de door de lidstaat voorgeschreven formaliteiten vervullen. Om het recht op aftrek ter zake van btw die is verschuldigd vanwege het belastbare feit invoer van goederen te kunnen uitoefenen wordt in art. 178, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn niet verwezen naar de door de lidstaat voorgeschreven formaliteiten. Op grond van art. 178, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn moet de belastingplichtige in het bezit zijn

690. HvJ 11 december 2014, nr. C-590/13 (Idexx Laboratories Italia Srl), ECLI:EU:C:2014:2429, V-N 2015/2.20.

691. HvJ 11 december 2014, nr. C-590/13 (Idexx Laboratories Italia Srl), ECLI:EU:C:2014:2429, V-N 2015/2.20, punt 38.

692. HvJ 11 december 2014, nr. C-590/13 (Idexx Laboratories Italia Srl), ECLI:EU:C:2014:2429, V-N 2015/2.20, punt 39.

693. Conclusie advocaat-generaal Sir Gordon Slynn 31 mei 1988, nrs. 123/87 en 330/87 (Léa Jeunehomme en société anonyme d'étude et de gestion immobilière "EGI"), ECLI:EU:C:1988:274, Jur. blz. 04517.

694. Conclusie advocaat-generaal Jacobs 23 oktober 2003, nr. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), ECLI:EU:C:2003:585, Jur. blz. I-03303.

695. Bij verlegging hoeft een belastingplichtige niet in het bezit te zijn van een overeenkomstig de voorschriften opgemaakte factuur, zo volgt uit het arrest van het HvJ van 1 april 2004, nr. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), ECLI:EU:C:2004:206, V-N 2004/20.18.

696. Art. 178, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn.

697. HvJ 5 december 1996, nr. C-85/95 (John Reisdorf), ECLI:EU:C:1996:299, V-N 1997, blz. 402. Over de Achtste Richtlijn HvJ 11 juni 1998, nr. C-361/96 (Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises), ECLI:EU:C:1998:282, V-N 1998/39.42.

698. HvJ 1 april 2004, nr. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), ECLI:EU:C:2004:206, V-N 2004/20.18.

van een document waaruit de invoer blijkt en waarin de belastingplichtige wordt aangeduid als degene voor wie de invoer is bestemd of als importeur en waarin het bedrag van de verschuldigde btw wordt vermeld, of op grond waarvan dat bedrag kan worden berekend. Voor de aftrek van btw die is verschuldigd of voldaan ter zake van het belastbare feit invoer van goederen hoeft de belastingplichtige dus niet in het te bezit zijn van een factuur.

Het recht op aftrek van btw wordt uitgeoefend op de aangifte over een tijdvak. Belastingplichtigen kunnen het recht op aftrek van btw slechts gedurende een beperkte periode uitoefenen.<sup>699</sup> Het recht op aftrek van btw kan op grond van art. 178 van de Btw-richtlijn pas over een aangifteperiode worden uitgeoefend indien de factuur ook in het belastingtijdvak aan de belastingplichtige is uitgereikt. Bij een factuur uitgereikt na het belastingtijdvak waarin de factuur had moeten worden uitgereikt, maar binnen de aangiftetermijn over dat tijdvak mag de btw alleen in het belastingtijdvak waarin de factuur is ontvangen in aftrek worden gebracht.<sup>700</sup>

Als een factuur te laat wordt uitgereikt is er geen sprake van een op de voorgescreven wijze opgemaakte factuur en kan de afnemer de belastingautoriteiten alleen verzoeken om ambtshalve vermindering van de voldane btw. De lidstaten kunnen daarbij voorwaarden stellen voor het verlenen van aftrek van btw.<sup>701</sup> Ook kan een vervaltermijn worden toegepast.

Op de in een aangifteperiode verschuldigde btw moet in mindering worden gebracht het totaalbedrag waarvoor in het belastingtijdvak waarover aangifte wordt gedaan het recht op aftrek van btw is ontstaan en kan worden uitgeoefend.<sup>702</sup>

Lidstaten kunnen indien het bedrag van de aftrek groter is dan de verschuldigde btw, het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak.<sup>703</sup> Nederland heeft van deze mogelijkheid geen gebruik gemaakt.

Op grond van art. 242 van de Btw-richtlijn moet iedere belastingplichtige een boekhouding voeren die voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken.

### 13.6 SAMENVATTING

Het btw-systeem dat in de Europese Unie wordt gehanteerd gaat uit van aftrek van de verschuldigde voorbelasting. De btw die de belastingplichtige wordt verschuldigd is onmiddellijk aftrekbaar.

699. Vergelijk Braun 2002, blz. 328.

700. HvJ 29 april 2004, nr. C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel GmbH), ECLI:EU:C:2004:268, V-N 2004/31.18. Een uitzondering kan gelden bij een correctiefactuur indien alleen een formaliteit wordt gecorrigeerd. In dat geval bestaat er een recht op aftrek van btw ten tijde van de uitreiking van de oorspronkelijke factuur. HvJ 15 juli 2010, nr. C-368/09 (Pannon Gép Centrum Kft), ECLI:EU:C:2010:441, V-N 2010/37.24.

701. Art. 180 van de Btw-richtlijn.

702. Art. 179 van de Btw-richtlijn.

703. Art. 183 van de Btw-richtlijn.

Er bestaat op grond van art. 168 van de Btw-richtlijn een recht op aftrek van btw voor zover goederen of diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Het recht op aftrek van btw ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare btw wordt verschuldigd en hangt af van de bestemming van het goed.

Er bestaat op grond van art. 169 van de Btw-richtlijn een recht op aftrek van btw voor door een belastingplichtige verrichte handelingen waarvoor in overeenstemming met de artikelen 138, 142 en 144, de artikelen 146 tot en met 149, de artikelen 151, 152, 153 en 156, art. 157, eerste lid, onderdeel b, de artikelen 158 tot en met 161 en art. 164 van de Btw-richtlijn vrijstelling is verleend.

Bij vrijgestelde handelingen waarvoor krachtens art. 135, eerste lid, onderdeel a tot en met f, van de Btw-richtlijn vrijstelling is verleend bestaat er op grond van art. 169, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn recht op aftrek van btw indien de afnemer buiten de Gemeenschap is gevestigd of indien de handelingen rechtstreeks samenhangen met goederen die zijn bestemd om uit de Gemeenschap te worden uitgevoerd.

Veelal zal er in het ene land btw zijn verschuldigd, terwijl er prestaties plaatsvinden in een ander land. Op grond van art. 169, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn, bestaat er naast het in art. 168 en art. 169, aanhef en onderdelen b en c, van de Btw-richtlijn bedoelde recht op aftrek van btw een recht op aftrek van btw “voorzover de goederen en de diensten worden gebruikt voor (...) door de belastingplichtige buiten de lidstaat waar de belasting is verschuldigd of voldaan verrichte handelingen in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea bedoelde werkzaamheden, waarvoor een recht op aftrek zou ontstaan indien zij in die lidstaat zouden zijn verricht”.

Er is dus op grond van art. 168 van de Btw-richtlijn en art. 169 van de Btw-richtlijn slechts een recht op aftrek van btw ter zake van goederen en diensten die worden gebruikt voor handelingen in een ander land dan de lidstaat waar de kosten worden gemaakt indien de handelingen in de lidstaat waar de kosten worden gemaakt prestaties met een recht op aftrek van btw zouden zijn geweest.

Richtlijn 2008/9/EG en de Dertiende richtlijn kunnen van toepassing zijn bij de teruggaaf van btw aan belastingplichtigen die geen goederenleveringen of diensten verrichten waarbij de leverancier btw is verschuldigd.

Op grond van art. 168 van de Btw-richtlijn bestaat er voor zover goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige recht op aftrek van btw die is verschuldigd of is voldaan voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht. Er wordt niet vereist dat degene die de goederenleveringen of diensten verricht de btw ook heeft betaald.

Voor de aftrek van btw die is verschuldigd of voldaan ter zake van het belastbare feit invoer van goederen hoeft de belastingplichtige niet in het te bezit zijn van een factuur. De belastingplichtige moet wel in het bezit zijn van een document

waaruit de invoer blijkt en waarin de belastingplichtige wordt aangeduid als degene voor wie de invoer is bestemd of als importeur en waarin het bedrag van de verschuldigde btw wordt vermeld, of op grond waarvan dat bedrag kan worden berekend.

## 14 Overige aspecten

### 14.1 INLEIDING

In dit hoofdstuk ga ik in op het afzien van het boeken van douanerechten, en op terugbetaling en kwijtschelding van douanerechten. Ook ga ik in op de btw. Het antwoord op de vraag in hoeverre voor de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen bij deze regelingen wordt aangesloten wordt vooral behandeld in hoofdstuk 23.

Zoals ik in paragraaf 1.8 heb opgemerkt moet bij de in dit hoofdstuk aan de orde zijnde regelingen die bij toepassing grote materiële gevolgen hebben voor de hoogte van de verschuldigde douanerechten, worden nagegaan in hoeverre deze regelingen ook bij de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen worden toegepast, of kunnen worden toegepast. Dit zijn regelingen die in de vorm waarin zij zich in het douanerecht voordoen in het btw-systeem ter zake van de belastbare feiten levering en dienst onbekend zijn.<sup>704</sup>

Ik ga in dit hoofdstuk eerst in op het boeken, het afzien van boeken, en het mededelen van douanerechten (paragraaf 14.2). Daarna behandel ik de betalings-termijn en zekerheidstelling in het douanerecht (paragraaf 14.3). Vervolgens komt in paragraaf 14.4 terugbetaling en kwijtschelding in het douanerecht aan de orde. In de paragrafen 14.5 en 14.6 leg ik de verbinding met de btw. Na een korte inleiding van regelgeving in de Btw-richtlijn en in de Wet in paragraaf 14.5, ga ik in paragraaf 14.6 nader in op het kader dat de jurisprudentie van het HvJ

704. Voor wat betreft de regeling met betrekking tot niet boeken kent het douanerecht een regeling op grond van art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW, ingeval er door de douaneautoriteiten een vergissing is gemaakt die door de belastingschuldige niet kon worden ontdekt en aan alle voorwaarden is voldaan. Een dergelijke regeling is in het btw-systeem ter zake van de belastbare feiten levering en dienst onbekend.

Btw die is verschuldigd ter zake van leveringen of diensten kan in bepaalde gevallen worden kwijtescholden. Gedacht kan worden, althans theoretisch, aan gevallen waarbij de belastingschuldige gelet op zijn of haar betalingscapaciteit de btw niet kan betalen.

Overigens is het de vraag, of er op deze grond veel btw wordt kwijtescholden. Btw wordt beschouwd als een zogenoemde zakelijke belasting. De ondernemer die de belasting moet voldoen, voldoet btw die deze ondernemer als een soort onbetaalde belastingontvanger voor de belastingautoriteiten heeft geïnd. Ervan uitgaande dat de ondernemer slechts voor de belastingautoriteiten ontvangen bedragen aan de belastingautoriteiten doorbetaalt, lijkt de betalingscapaciteit van de belastingschuldige van weinig belang. Het gaat bij de btw immers niet om "eigen geld" van de ondernemer.

De kwijtescheldingsregeling heeft in het douanerecht een geheel andere insteek. Het gaat daar met name om bijzondere gevallen, waarbij met name gelet op de ontstaanswijze van de douaneschuld een douaneschuld wordt kwijtescholden.



biedt inzake terugbetaling van in strijd met het recht van de Europese Unie geheven nationale heffingen. In paragraaf 14.7 volgt een samenvatting.

#### 14.2 (NIET-)BOEKEN EN MEDEDELEN VAN DOUANERECHTEN

In het douanerecht moet het ontstaan van een douaneschuld worden geregistreerd. Een dergelijke registratie wordt boeking genoemd. Dit is geregeld in art. 217 van het CDW. De periode waarbinnen de boeking moet plaatsvinden is geregeld in de artikelen 218 en 219 van het CDW. De boeking moet in beginsel plaatsvinden zodra de douaneautoriteiten over de nodige gegevens beschikken.

In gevallen waarin het ontstaan van een douaneschuld niet overeenkomstig de artikelen 218 en 219 van het CDW is geboekt moet in beginsel een zogenoemde boeking achteraf plaatsvinden. Een dergelijke boeking achteraf vindt echter niet in alle gevallen plaats. In art. 220 van het CDW zijn regels gegeven over de gevallen waarin van een boeking achteraf wordt afgezien. Boeking achteraf vindt onder andere niet plaats indien het wettelijk verschuldigde bedrag aan douanerechten niet was geboekt ten gevolge van een vergissing van de douaneautoriteiten zelf die de belastingschuldige redelijkerwijze niet kon ontdekken en waarbij de belastingschuldige te goeder trouw heeft gehandeld en aan alle voorschriften van de geldende bepalingen inzake de douaneaangifte heeft voldaan. Deze regel is te zien als een codificatie van het communautaire vertrouwensbeginsel.<sup>705</sup>

Na de boeking moet het bedrag van de boeking op grond van art. 221 van het CDW aan de schuldenaar worden medegedeeld. Dit mag in beginsel uiterlijk drie jaar na het ontstaan van de douaneschuld gebeuren. Het boeken, mededelen en afzien van boeken van douanerechten komt nader aan de orde in de paragrafen 23.2 tot en met 23.5.

#### 14.3 BETALINGSTERMIJN EN ZEKERHEIDSTELLING IN HET DOUANERECHT

In het douanerecht geldt een aantal regels inzake de betalingstermijn en inzake zekerheidsstelling. In deze paragraaf geef ik een kort overzicht van enkele regels inzake de betalingstermijn en zekerheidsstelling. Het gaat mij om het geven van een globaal overzicht van deze materie. Dit vormt als zodanig geen voorwerp van mijn onderzoek. Ik kies er daarom voor niet alle regels te behandelen.

In beginsel geldt er bij het ontstaan van een douaneschuld een betalingstermijn van maximaal tien dagen. In bepaalde gevallen kunnen betalingsfaciliteiten zoals uitstel van betaling worden verleend. Aan het verlenen van uitstel van betaling wordt op grond van art. 225 van het CDW de voorwaarde verbonden dat de verzoeker zekerheid stelt. Op grond van art. 229 van het CDW kunnen ook andere betalingsfaciliteiten worden toegestaan. Ook de toekenning van deze faciliteiten is onderworpen aan zekerheidsstelling. Bij andere betalingsfa-

705. Dit geldt ook voor zover op grond van art. 236 van het CDW wordt getoetst aan deze regel.

ciliteiten dan uitstel van betaling, kan van zekerheidstelling worden afgezien wanneer een dergelijke eis gezien de omstandigheden waarin de schuldenaar verkeert, ernstige economische of sociale moeilijkheden zou kunnen veroorzaken.

Indien aanvaarding van de douaneaangifte een douaneschuld doet ontstaan, kunnen de goederen op grond van art. 74, eerste lid, van het CDW,<sup>706</sup> slechts worden vrijgegeven, indien het bedrag van de douaneschuld is betaald, of indien daarvoor een zekerheid is gesteld. Voor goederen die middels douaneaangifte in het vrije verkeer worden gebracht is dus gelet op de regelgeving zekerheidstelling ter zake van de ontstane douaneschuld vereist.

Voor een zelfde douaneschuld hoeft vanzelfsprekend slechts één keer zekerheid te worden gesteld. Een overheidslichaam hoeft geen zekerheid te stellen. De douaneautoriteiten kunnen afzien van de eis tot het stellen van zekerheid, wanneer het bedrag van de te stellen zekerheid niet meer dan 500 ecu bedraagt.

Indien zekerheid moet worden gesteld, dan moet het bedrag van de zekerheid worden gesteld op het bedrag van de desbetreffende douaneschuld. Wanneer dat bedrag niet nauwkeurig kan worden bepaald, moet de zekerheid worden gesteld op het door de douaneautoriteiten geraamde hoogste bedrag van de douaneschuld die kan ontstaan. Zekerheid wordt niet gesteld bij TIR-vervoer.<sup>707</sup> Op verzoek kunnen de douaneautoriteiten toestaan, dat ter dekking van verscheidene transacties die tot het ontstaan van een douaneschuld aanleiding (kunnen) geven, een doorlopende zekerheid wordt gesteld. Bij een doorlopende zekerheid moet de zekerheid worden gesteld op een zodanig niveau dat het bedrag van de betrokken douaneschulden steeds is gedekt.<sup>708</sup> Zekerheid wordt pas vrijgegeven als de douaneschuld waarvoor zij werd gesteld is tenietgegaan, of niet meer kan ontstaan.<sup>709</sup> Een regel uit het CDW inzake zekerheidstelling ziet ook op de btw. Op grond van art. 94 van het CDW is bij extern communautair douanevervoer de aangever namelijk verplicht als waarborg voor de betaling van de douaneschuld en andere belastingschulden die ten aanzien van de goederen kunnen ontstaan zekerheid te stellen. In het CDW wordt het begrip belastingschulden niet gedefinieerd. Het lijkt mij dat de btw is aan te merken als een andere belastingschuld die ten aanzien van de goederen kan ontstaan.

#### 14.4 TERUGBETALING EN KWIJTSCHELDING IN HET DOUANERECHT

In het CDW zijn in de artikelen 236 tot en met 239 een aantal situaties geregeld waarin tot terugbetaling of kwijtschelding van de douanerechten wordt overgegaan of gevallen waarin daarom kan worden verzocht. Het gaat met name om

706. Deze bepaling is niet van toepassing op de regeling voor tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer.

707. Bij TIR-vervoer is er een systeem van garanties georganiseerd door de International Road Transport Union. Vergelijk Lyons 2008, blz. 364. De afkorting TIR staat voor Transports Internationaux Routiers.

708. Art. 192 van het CDW.

709. Art. 199 van het CDW.

gevallen waarin de douanerechten niet wettelijk waren verschuldigd, gevallen waarbij douanerechten in strijd met art. 220, tweede lid, van het CDW zijn geboekt, of gevallen waarin sprake is van een zogenoemde bijzondere situatie.

In het douanerecht geldt de regeling vastgelegd in de artikelen 236 tot en met 239 van het CDW. De regelingen van de artikelen 236 tot en met 239 van het CDW zijn mijns inziens uitputtende regelingen die geen ruimte laat voor een eigen nationale regeling voor de teruggaaf van douanerechten naast de in het CDW geregelde situaties. De terugbetaling van douanerechten kan mijns inziens alleen op basis van de regeling van de artikelen 236 tot en met 239 van het CDW plaatsvinden.

Deze regelingen van de artikelen 236 tot en met 239 van het CDW komen in de paragrafen 23.6 en 23.7 uitgebreid aan de orde.

#### 14.5 BTW

In hoeverre er in het btw-systeem wordt aangesloten bij het douanerecht voor wat betreft achteraf boeken of afzien van boeken, mededelen, kwijtschelding of terugbetaling, zal ik behandelen in hoofdstuk 23. Hier zij vermeld dat de Btw-richtlijn op deze terreinen geen regelgeving bevat voor wat betreft de aansluiting van de regeling van btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen met het douanerecht.

Een aantal bepalingen van het CDW gaat over het verstrekken van zekerheid voor een douaneschuld. Op grond van art. 94 van het CDW bestaat er bij extern communautair douanevervoer een verplichting tot het verstrekken van zekerheid “als waarborg voor de betaling van de douaneschuld en de andere belastingschulden die ten aanzien van de goederen kunnen ontstaan”. In dit artikel wordt, zoals vermeld in paragraaf 14.3, mede een zekerheidstelling voor de btw geregeld. Voor het overige wordt er in het CDW niets geregeld over zekerheidstelling voor de btw. Ook in de Btw-richtlijn worden hier geen voorschriften voor gegeven.

In de Nederlandse regelgeving is met name art. 22 van de Wet van belang. Op grond van dit artikel zijn de bepalingen uit het CDW en het UCDW, op een enkele uitzondering na, van toepassing bij de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Gelet op het opschrift van het artikel heeft deze regeling betrekking op de wijze van heffing en dus niet op de regeling van het tijdstip en plaats van het optreden van het belastbare feit, vrijstellingen bij invoer van goederen, de maatstaf van heffing, het btw-tarief en het recht op aftrek van btw, welke onderwerpen in andere artikelen van de Wet zijn geregeld. Het artikel heeft wel betrekking op wie de btw wordt verschuldigd<sup>710</sup> en op zaken zoals al dan niet (achteraf) boeken, mededelen, betalingstermijn, zekerheidstelling, kwijtschelding of terugbetaling.

710. Art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW.

In Nederland wordt voor wat betreft het uitnodigen tot betalen van btw op grond van art. 22 van de Wet aangesloten bij de boeking en mededeling van douanerechten. Het mededelen geschiedt in Nederland door middel van een zogenoemde uitnodiging tot betaling.<sup>711</sup> Deze uitnodiging tot betaling wordt voor zover nodig aangemerkt als een belastingaanslag of een aanslag.<sup>712</sup> De termijn om mede te delen is op grond van art. 22 van de Wet gelijk aan de termijn die geldt voor het mededelen van een douaneschuld.<sup>713</sup> Ten aanzien van het uitnodigen tot betaling ter zake van btw bij invoer bij het belastbare feit invoer van goederen is in Nederland de Belastingdienst/Douane<sup>714</sup> competent,<sup>715</sup> behalve voor zover art. 23 van de Wet van toepassing is, in welk geval de “Belastingdienst/Belastingen”<sup>716</sup> competent is.<sup>717</sup>

Lidstaten mogen op grond van art. 211 van de Btw-richtlijn bepalen dat de wegens invoer van goederen verschuldigde btw niet hoeft te worden betaald op het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen, maar moet worden vermeld in de overeenkomstig art. 250 van de Btw-richtlijn opgestelde btw-aangifte. Nederland kent een dergelijke regeling met art. 23 van de Wet.

Ik ga ervan uit dat de betalingstermijn en het stellen van zekerheid onder de wijze van heffing vallen en dat zodoende in Nederland op grond van art. 22 van de Wet de regeling van het CDW inzake de betalingstermijn en de zekerheidstelling ook van toepassing is op de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Zodoende wordt in Nederland bij uitstel van betaling, van btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, in veel gevallen zekerheid vereist. Deze zekerheidstelling geldt indien art. 22 van de Wet van toepassing is. Indien art. 23 van de Wet van toepassing is wordt de btw voldaan op aangifte en wordt geen zekerheid gesteld.<sup>718</sup>

#### 14.6 TERUGBETALING VAN BTW

Soms blijkt er btw te zijn geheven in strijd met het recht van de Europese Unie. In beginsel bestaat er in zo'n situatie een recht op terugbetaling van de btw. Voor de douanerechten bestaat er de in paragraaf 14.4 vermelde regeling op grond van de artikelen 236 tot en met 239 van het CDW. Voor de btw geldt deze regeling niet, zij het dat lidstaten op eigen initiatief bijvoorbeeld bij de regeling van het CDW kunnen aansluiten. Voor de btw gebeurt dat in Nederland. In andere lidstaten kan dat anders zijn geregeld.

711. Art. 7:6 van de Algemene douanewet.

712. Art. 8:2, derde lid, van de Algemene douanewet.

713. Vergelijk Van Vliet 1998, blz. 136.

714. Ook wel de groene tak van de Belastingdienst genoemd.

715. De competentie is geregeld in art. 3 van de Uitvoeringsregeling belastingdienst 2003.

716. Ook wel de blauwe tak van de Belastingdienst genoemd.

717. Overigens is voor de douanerechten in Nederland de Belastingdienst/Douane competent op grond van art. 1:3, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Algemene douanewet, juncto art. 1:4 van de Algemene douaneregeling, juncto art. 3 en art. 5, eerste lid, van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003.

718. Vergelijk Van Vliet 1998, blz. 138.

Het is in het kader van dit onderzoek van belang hoe, buiten deze Nederlandse btw-regeling, het recht op terugbetaling van in strijd met het Unierecht geheven btw is geregeld. Over terugbetaling zijn in de Btw-richtlijn geen regels opgenomen. In deze paragraaf ga ik in op het kader dat de jurisprudentie van het HvJ biedt omtrent terugbetaling van in strijd met het recht van de Europese Unie geheven belasting. Ik behandel dit in verband met het recht op terugbetaling van btw. Deze regeling kan worden toegepast in lidstaten die niet een vergelijkbare regeling als de Nederlandse kennen, of voor zover een dergelijke nationale regeling onvoldoende soelaas biedt.

In beginsel bestaat er een recht op terugbetaling van heffingen die een lidstaat in strijd met het recht van de Europese Unie heeft toegepast. Naar het oordeel van het HvJ is het recht op terugbetaling het uitvloeisel en het complement van de rechten die de justitiabelen ontleen aan de gemeenschapsbepalingen die heffingen van gelijke werking als douanerechten respectievelijk discriminerende toepassing van binnenlandse belastingen verbieden.<sup>719</sup> De voorwaarden waaronder terugbetaling wordt verleend, mogen naar het oordeel van het HvJ niet ongunstiger zijn dan de voorwaarden die gelden voor terugbetaling van gelijksoortige nationale vorderingen en zij mogen niet van dien aard zijn, dat zij de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten praktisch onmogelijk maken.<sup>720</sup>

Het gemeenschapsrecht (thans recht van de Unie) verzet zich er echter niet tegen dat het nationale recht de teruggaaf van onverschuldigd betaalde heffingen uitsluit, wanneer dit tot een ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbende zou leiden.<sup>721</sup> Nationale wettelijke bepalingen die de terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste belastingen, rechten en heffingen uitsluiten, wanneer vaststaat dat degene die ze heeft moeten betalen, ze daadwerkelijk op anderen heeft afgewenteld, zijn daarom naar het oordeel van het HvJ in beginsel niet strijdig te achten met het gemeenschapsrecht.<sup>722</sup> Het HvJ wijst er op dat de onzekerheid die in een op vrije mededinging gebaseerde markteconomie blijft bestaan, over het antwoord op de vraag of, en in hoeverre, een aan de importeur opgelegde fiscale last daadwerkelijk op de opvolgende schakels in de economische kringloop is afgewenteld niet systematisch mag worden aangerekend aan degene die een met het gemeenschapsrecht strijdige heffing heeft moeten betalen.<sup>723</sup> Het HvJ is dus van oordeel, dat de bescherming van de door de communautaire rechtsorde gewaarborgde rechten niet vergt, dat in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffingen worden terugbetaald in omstandigheden die zouden uitlopen op een ongerechtvaardigde verrijking van de rechthebbenden. Het gemeenschapsrecht verzet zich er naar het oordeel van het HvJ dus niet tegen, dat de nationale rechterlijke instanties overeenkomstig hun nationale recht rekening houden met het feit dat de ten

719. HvJ 9 november 1983, nr. 199/82 (SpA San Giorgio), ECLI:EU:C:1983:318, Jur. blz. 03595, punt 12.

720. Het gaat hierbij onder andere om bewijsregels. HvJ 9 november 1983, nr. 199/82 (SpA San Giorgio), ECLI:EU:C:1983:318, Jur. blz. 03595.

721. HvJ 27 maart 1980, nr. 61/79 (Denkavit Italiana srl.), ECLI:EU:C:1980:100, Jur. blz. 01205, punt 16 en HvJ 9 november 1983, nr. 199/82 (SpA San Giorgio), ECLI:EU:C:1983:318, Jur. blz. 03595, punt 13.

722. HvJ 27 maart 1980, nr. 61/79, (Denkavit Italiana srl.), ECLI:EU:C:1980:100, Jur. blz. 01205 en HvJ 9 november 1983, nr. 199/82 (SpA San Giorgio), ECLI:EU:C:1983:318, Jur. blz. 03595.

723. HvJ 9 november 1983, nr. 199/82 (SpA San Giorgio), ECLI:EU:C:1983:318, Jur. blz. 03595, punt 15.

onrechte toegepaste heffingen door de belastingplichtige in zijn of haar prijzen zijn verdisconteerd en op zijn of haar afnemers zijn afgewenteld.<sup>724</sup>

Er kan echter niet alleen rekening worden gehouden met de afwenteling in de prijs op consumenten. Er kan bij het in aanmerking nemen van schade overeenkomstig het nationale recht rekening worden gehouden met schade die een importeur kan hebben geleden, doordat discriminerende of beschermende maatregelen tot een vermindering van de importen uit andere lidstaten hebben geleid.<sup>725</sup>

In het arrest van het HvJ in de zaak *Société Comateb e.a.*,<sup>726</sup> ging het over de terugbetaling van een in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffing. Dat de heffing op de kopers was afgewenteld stond in rechte vast. Uit het arrest volgt dat indien een handelaar ondanks de afwenteling op de kopers kan bewijzen dat door de toepassing van de onrechtmatige heffing schade is ontstaan, waardoor de ongerechtvaardigde verrijking geheel of gedeeltelijk ongedaan wordt gemaakt, de nationale rechter daaruit consequenties moet trekken. Deze schade kan onder meer voortvloeien uit het feit dat de onrechtmatige heffing door de verhoging van de prijs van de ingevoerde goederen een daling van de afzet, en dus van de winst, tot gevolg heeft.

Met betrekking tot terugbetaling is van belang dat lidstaten zich normaliter met succes kunnen beroepen op hun nationale vervalltermijnen. Hierbij gelden de voorwaarden dat de nationale regels niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor soortgelijke nationale vorderingen gelden en ook niet van dien aard mogen zijn, dat zij de uitoefening van door de communautaire rechtsorde verleende rechten praktisch onmogelijk maken.<sup>727</sup> Uit het arrest in de zaak *Fantask A/S e.a.*<sup>728</sup> volgt dat naar het oordeel van het HvJ het gemeenschapsrecht er niet aan in de weg staat dat een lidstaat zich bij vorderingen tot terugbetaling van in strijd met een richtlijn gegeven rechten beroept op een nationale verjaringstermijn van vijf jaar, die ingaat op de datum van opeisbaarheid van die rechten.

In het arrest in de zaak *Theresa Emmott*<sup>729</sup> lijkt het HvJ op het voorgaande een uitzondering te hebben gemaakt. In dat arrest heeft het HvJ in punt 23 overwogen, dat tot het moment waarop een richtlijn naar behoren is omgezet, een wat betreft implementatie van die richtlijn in gebreke blijvende lidstaat zich niet kan beroepen op termijnoverschrijding door een particulier die een procedure tegen hem instelt ter bescherming van de rechten die de bepalingen van die richtlijn aan de particulier toekennen. Dit arrest moet echter als een bijzonder geval worden gezien. Normaliter kan een lidstaat zich met succes beroepen op

724. HvJ 27 februari 1980, nr. 68/79 (Hans Just I/S), ECLI:EU:C:1980:57, Jur. blz. 00501, punt 26.

725. HvJ 27 februari 1980, nr. 68/79 (Hans Just I/S), ECLI:EU:C:1980:57, Jur. blz. 00501, punt 26.

726. HvJ 14 januari 1997, nrs. C-192/95 t/m C-218/95 (*Société Comateb e.a.*), ECLI:EU:C:1997:12, NJ 1997, 681.

727. HvJ 27 maart 1980, nr. 61/79 (*Denkavit Italiana Srl.*), ECLI:EU:C:1980:100, Jur. blz. 01205, punt 4.

728. HvJ 2 december 1997, nr. C-188/95 (*Fantask A/S e.a.*), ECLI:EU:C:1997:580, BNB 1998/285 m.nt. Wattel.

729. HvJ 25 juli 1991, nr. C-208/90 (*Theresa Emmott*), ECLI:EU:C:1991:333, Jur. blz. I-04269.

ationale vervaltermijnen.<sup>730</sup> Naar het oordeel van het HvJ wordt zijn oordeel in de zaak Theresa Emmott gerechtvaardigd door de specifieke omstandigheden van die zaak.<sup>731</sup> Het recht van de Europese Unie verzet zich er pas tegen dat een nationale autoriteit zich erop beroept dat een redelijke verjaringstermijn is verstreken, wanneer het gedrag van deze autoriteit er de oorzaak van is dat de vordering te laat is ingesteld, zodat de verzoekende partij in het hoofdgeding de mogelijkheid wordt ontnomen om haar aan een richtlijn van de Europese Unie ontleende rechten voor de nationale rechter te doen gelden.<sup>732</sup>

Uit de arresten van het HvJ in de zaak *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*<sup>733</sup> en in de gevoegde zaken *Metallgesellschaft Ltd e.a.*<sup>734</sup> lijkt te volgen dat belanghebbenden voor aanspraken op teruggaaf van belasting op grond van het Europese recht in plaats van het verzoeken van een teruggave, teruggaaf kunnen realiseren door een civielrechtelijke procedure tot vergoeding van schade.<sup>735</sup>

Het kan zich voordoen dat de termijnen om terug te vorderen van de lidstaat korter zijn dan de termijnen die gelden om bedragen terug te vorderen van tussenpersonen. Het kan zich daardoor voordoen dat degene die de belasting heeft doorberekend aan zijn afnemer na de verjaringstermijn voor vorderingen tegen de lidstaat wordt aangesproken door zijn afnemer tot terugbetaling. In een dergelijk geval vereist het recht van de Europese Unie dat de aangesproken particulier de betaalde bedragen daadwerkelijk kan terugvorderen van de lidstaat.<sup>736</sup>

Uit het arrest van het HvJ in de zaak *Danfoss A/S en Sauer-Danfoss ApS*<sup>737</sup> volgt, dat een lidstaat zich kan verzetten tegen een verzoek om terugbetaling van een onverschuldigd betaalde heffing dat is ingediend door de afnemer waarop deze is afgewenteld, op grond dat het niet genoemde afnemer is die de belasting aan de belastingdienst heeft betaald, mits deze laatste krachtens het nationale recht langs civielrechtelijke weg het onverschuldigd betaalde van de belastingplichtige kan terugvorderen en de terugbetaling door deze laatste in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk is. Indien terugbetaling door de belastingplichtige echter onmogelijk of uiterst moeilijk blijkt te zijn, met name in het geval van insolventie van deze laatste, gebiedt het effectiviteitsbeginsel dat de afnemer zijn verzoek om terugbetaling rechtstreeks tot de belastingautoriteiten van de lidstaat kan richten en dat de lidstaat daarvoor de benodigde middelen

730. J.A.R. van Eijdsen gaat in op de jurisprudentie van het HvJ met betrekking tot de aanvaardbaarheid van nationale bezwaar- en beroepstermijnen. Van Eijdsen 2004.

731. HvJ 8 september 2011, nrs. C-89/10 en C-96/10 (*Q-Beef NV e.a.*), ECLI:EU:C:2011:555, Jur. blz. I-07819, punt 50.

732. HvJ 19 mei 2011, nr. C-452/09 (*Tonina Enza Iaia e.a.*), ECLI:EU:C:2011:323, Jur. blz. I-04043.

733. HvJ 13 maart 2007, nr. C-524/04 (*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*), ECLI:EU:C:2007:161, V-N 2007/15.9.

734. HvJ 8 maart 2001, nrs. C-397/98 en C-410/98 (*Metallgesellschaft Ltd e.a.*), ECLI:EU:C:2001:134, Jur. blz. I-01727.

735. Vergelijk *Terra & Wattel* 2012, blz. 95-98.

736. HvJ 8 september 2011, nrs. C-89/10 en C-96/10 (*Q-Beef NV e.a.*), ECLI:EU:C:2011:555, Jur. blz. I-07819.

737. HvJ 20 oktober 2011, nr. C-94/10 (*Danfoss A/S en Sauer-Danfoss ApS*), ECLI:EU:C:2011:674, V-N 2011/64.31.

en procedures biedt, voor zover nodig buiten de verjaringstermijn.<sup>738</sup> Hetzelfde geldt voor een eventuele schadevergoeding.

Naar het oordeel van het HvJ strekt het recht op terugvordering van het onverschuldigd betaalde ertoe om de gevolgen op te heffen van de onverenigbaarheid van de heffing met het recht van de Unie, door de economische last die ten onrechte heeft gedrukt op de uiteindelijke marktdeelnemer te neutraliseren.<sup>739</sup>

Enkel indien de economische last die de belastingplichtige ten gevolge van de onrechtmatig geheven belasting heeft ondervonden volledig is geneutraliseerd, mag een lidstaat weigeren om een gedeelte van die belasting terug te geven op grond dat die teruggaaf ertoe zou leiden dat de belastingplichtige ongerechtvaardigd zou worden verrijkt.<sup>740</sup>

#### 14.7 SAMENVATTING

Een douaneschuld moet worden geboekt. Indien het ontstaan van een douaneschuld niet overeenkomstig de artikelen 218 en 219 van het CDW is geboekt moet in beginsel een zogenoemde boeking achteraf plaatsvinden. In bepaalde gevallen wordt van een dergelijke boeking achteraf afgezien. Na de boeking moet het bedrag van de boeking aan de schuldenaar worden medegedeeld.

Eén regel uit het CDW inzake zekerheidsstelling ziet ook op de btw. Op grond van art. 94 van het CDW is bij extern communautair douanevervoer de aangever namelijk verplicht als waarborg voor de betaling van de douaneschuld en andere belastingsschulden die ten aanzien van de goederen kunnen ontstaan zekerheid te stellen. Het lijkt mij dat de btw is aan te merken als een andere belastingsschuld die ten aanzien van de goederen kan ontstaan.

In het CDW zijn in de artikelen 236 tot en met 239 een aantal situaties geregeld waarin tot terugbetaling of kwijtschelding van de douanerechten wordt overgegaan of gevallen waarin daarom kan worden verzocht. Het gaat met name om gevallen waarin de douanerechten niet wettelijk waren verschuldigd, gevallen waarbij douanerechten in strijd met art. 220, tweede lid, van het CDW zijn geboekt, of gevallen waarin sprake is van een zogenoemde bijzondere situatie.

In hoeverre er in het btw-systeem wordt aangesloten bij het douanerecht voor wat betreft achteraf boeken of afzien van boeken, mededelen, kwijtschelding of terugbetaling, zal ik behandelen in hoofdstuk 23. De Btw-richtlijn op deze terreinen bevat geen regelgeving voor wat betreft de aansluiting van de regeling van btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen met het douanerecht.

738. HvJ 15 december 2011, nr. C-427/10 (Banca Antoniana Populare Veneta SpA), ECLI:EU:C:2011:844.

739. HvJ 20 oktober 2011, nr. C-94/10 (Danfoss A/S en Sauer-Danfoss ApS), ECLI:EU:C:2011:674, V-N 2011/64:31.

740. HvJ 16 mei 2013, nr. C-191/12 (Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft.), ECLI:EU:C:2013:315, V-N 2013/26:14, punt 28.



In de Nederlandse regelgeving is met name art. 22 van de Wet van belang. Op grond van dit artikel zijn de bepalingen uit het CDW en het UCDW, op één bepaling na, van toepassing bij de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

Soms blijkt er btw te zijn geheven in strijd met het recht van de Europese Unie. In beginsel bestaat er in zo'n situatie een recht op terugbetaling van de btw. Het gemeenschapsrecht (thans recht van de Unie) verzet zich er echter niet tegen dat het nationale recht de teruggaaf van onverschuldigd betaalde heffingen uitsluit, wanneer dit tot een ongerechtvaardigde verrijking van de recht-hebbende zou leiden.

Uit het arrest in de zaak *Fantask A/S e.a.*<sup>741</sup> volgt dat naar het oordeel van het HvJ het gemeenschapsrecht er niet aan in de weg staat dat een lidstaat zich bij vorderingen tot terugbetaling van in strijd met een richtlijn geheven rechten beroept op een nationale verjaringstermijn van vijf jaar, die ingaat op de datum van opeisbaarheid van die rechten.

Uit de arresten van het HvJ in de zaak *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*<sup>742</sup> en in de gevoegde zaken *Metallgesellschaft Ltd e.a.*<sup>743</sup> lijkt te volgen dat belanghebbenden voor aanspraken op teruggaaf van belasting op grond van het Europese recht in plaats van het verzoeken van een teruggave, teruggaaf kunnen realiseren door een civielrechtelijke procedure tot vergoeding van schade.<sup>744</sup>

Het kan zich voordoen dat de termijnen om terug te vorderen van de lidstaat korter zijn dan de termijnen die gelden om bedragen terug te vorderen van tussenpersonen. Het kan zich daardoor voordoen dat degene die de belasting heeft doorberekend aan zijn afnemer na de verjaringstermijn voor vorderingen tegen de lidstaat wordt aangesproken door zijn afnemer tot terugbetaling. In een dergelijk geval vereist het recht van de Europese Unie dat de aangesproken particulier de betaalde bedragen daadwerkelijk kan terugvorderen van de lidstaat.

741. HvJ 2 december 1997, nr. C-188/95 (*Fantask A/S e.a.*), ECLI:EU:C:1997:580, BNB 1998/285 m.nt. Wattel.

742. HvJ 13 maart 2007, nr. C-524/04 (*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*), ECLI:EU:C:2007:161, V-N 2007/15.9.

743. HvJ 8 maart 2001, nrs. C-397/98 en C-410/98 (*Metallgesellschaft Ltd e.a.*), ECLI:EU:C:2001:134, Jur. blz. I-01727.

744. Vergelijk *Terra & Wattel*, blz. 95-98.

*Deel invoer*



## 15.1 INLEIDING

In dit hoofdstuk behandel ik het belastbare feit invoer van goederen. Ik behandel in welke situaties dit belastbare feit zich voordoet en op welk tijdstip het belastbare feit optreedt. Daarbij ga ik ook in op de aansluiting van het zich voordoen van dit belastbare feit bij het ontstaan van een douaneschuld.<sup>745</sup> Een bepaalde mate van overeenstemming tussen de situaties waarin, en het tijdstip waarop, het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet en de situaties waarin, en het tijdstip waarop, een douaneschuld ontstaat ligt voor de hand. Het belastbare feit invoer van goederen en het ontstaan van een douaneschuld doen zich immers beiden in beginsel voor ter zake van hetzelfde gebeurtenis, namelijk de grensoverschrijding van goederen die de buitengrens van de Europese Unie passeren en de Europese Unie binnenkomen.<sup>746</sup> Hierbij zij opgemerkt dat, zoals beschreven in hoofdstuk 3, de buitengrens die wordt gehanteerd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen gedeeltelijk afwijkt van de buitengrens die wordt gehanteerd bij het ontstaan van douaneschuld.

Er bestaat een bepaalde aansluiting van de situaties waarin, en het tijdstip waarop, het belastbare feit invoer van goederen optreedt bij de situaties waarin, en het tijdstip waarop, een douaneschuld ontstaat. Kern van de regeling van deze aansluiting in de btw-regelgeving vormt art. 71 van de Btw-richtlijn.

Het belastbare feit invoer van goederen en het ontstaan van een douaneschuld doen zich in beginsel voor ter zake van de grensoverschrijding van goederen. Het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen en het ontstaan van een douaneschuld zullen zich in veel situaties op een later tijdstip voordoen dan het tijdstip van de grensoverschrijding van de goederen. Zo zijn er bepaalde douanerechtelijke regelingen, zoals extern douanevervoer, waarbij goederen, zolang aan de voorwaarden van de regeling wordt voldaan, op het tijdstip van de grensoverschrijding nog geen douaneschuld ontstaat en het belastbare feit invoer van goederen nog niet optreedt. Ook bij goederen die zijn bestemd om conform de regelgeving in het vrije verkeer te worden gebracht ontstaat nog geen douaneschuld en treedt het belastbare feit invoer van goederen nog niet

745. Zoals vermeld in paragraaf 1.8 ziet dit onderzoek alleen op de aansluiting met de douaneschuld voor zover die betrekking heeft op douanerechten die bij de invoer van goederen van toepassing zijn en ziet dit onderzoek daarmee niet op (de aansluiting met) landbouwheffingen en een aantal andere heffingen.

746. Zoals beschreven in hoofdstuk 3 kunnen de Gemeenschap en het douanegebied ook gebieden buiten de Europese Unie omvatten. Dit gelet op de bijzondere positie van Monaco, de Kanaaleilanden en het eiland Man.

op ten tijde van de grensoverschrijding van de goederen, omdat de goederen alvorens het ontstaan van de douaneschuld of het optreden van het belastbare feit invoer van goederen eerst in het douanegebied, respectievelijk de Gemeenschap zullen moeten worden aangebracht.

In dit hoofdstuk behandel ik in paragraaf 15.2 het begrip “invoer van goederen” als aanduiding van het belastbare feit in het btw-systeem dat samenhangt met het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. In paragraaf 15.3 ga ik in op de achtergrond van het belastbare feit invoer van goederen en behandel ik met name waarom het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet. In paragraaf 15.4 constateer ik dat voor de regeling van het belastbare feit invoer van goederen een grondslag in de btw-regelgeving noodzakelijk is. In paragraaf 15.5 ga ik in op het belastbare handelen invoer van goederen en beschrijf ik dat het belastbare feit invoer van goederen zich in beginsel voordoet op het tijdstip van het feitelijke binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. Gelet op de definitie van het belastbare feit in de Btw-richtlijn behandel ik in paragraaf 15.6 hoe deze definitie zich verhoudt tot het optreden van vrijstellingen in het btw-systeem. Bij het belastbare feit invoer van goederen gaat het voor zover het goederen uit derde landen en bepaalde goederen uit derdelandsgebieden betreft om goederen die niet in het vrije verkeer zijn. In paragraaf 15.7 ga ik daarom in op het in het vrije verkeer zijn van goederen.

Het kernartikel waarin de verbinding wordt getracht te leggen tussen het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen en het ontstaan van een douaneschuld is art. 71 van de Btw-richtlijn. Dit artikel behandel ik in paragraaf 15.8. In paragraaf 15.8.4 ga ik in op onduidelijkheden in de tekst van dit artikel in de Btw-richtlijn. In paragraaf 15.8.5 behandel ik wat er mijns inziens met het artikel wordt bedoeld.

Rechten bij invoer worden in het CDW<sup>747</sup> omschreven als: de douanerechten en heffingen van gelijke werking die bij de invoer van goederen van toepassing zijn en de belastingen bij invoer die zijn vastgesteld in het kader van het gemeenschappelijk landbouwbeleid of in het kader van de specifieke regelingen die op bepaalde door verwerking van landbouwproducten verkregen goederen van toepassing zijn. In het kader van mijn onderzoek, ben ik nagegaan hoe het belastbare feit invoer van goederen aansluit bij het ontstaan van een douaneschuld. De belastbare feiten ter zake van rechten bij invoer omvatten meer dan alleen het ontstaan van een douaneschuld. In dit onderzoek betrek ik, zoals vermeld in paragraaf 1.8, niet de heffingen van gelijke werking die bij de invoer van goederen van toepassing zijn en de belastingen bij invoer die zijn vastgesteld in het kader van het gemeenschappelijk landbouwbeleid of in het kader van de specifieke regelingen die op bepaalde door verwerking van landbouwproducten verkregen goederen van toepassing zijn. Gelet op de tekst van het in dit hoofdstuk te behandelen art. 71 van de Btw-richtlijn, is van belang of goederen zijn onderworpen aan invoerrechten, aan landbouwheffingen, of aan hef-

747. Art. 4, aanhef en onderdeel 10, van het CDW. In art. 5 van het DWU worden naast de douaneschuld, het invoerrecht en het uitvoerrecht onderscheiden.

fingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid. Ik beschrijf bij mijn behandeling van art. 71 van de Btw-richtlijn wat de situatie is, als goederen al dan niet aan douanerechten zijn onderworpen en ga daarbij niet verder dan noodzakelijk is in op de overige rechten en heffingen.

Omdat art. 71 van de Btw-richtlijn mijns inziens te onduidelijk is, kom ik in hoofdstuk 32 met een tekstvoorstel voor een verbeterd art. 71 van de Btw-richtlijn. In paragraaf 15.9 beschrijf ik met betrekking tot de verschillende douanebestemmingen die er zijn, bij welke daarvan op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen wordt uitgesteld als aan de voorwaarden van de douanebestemming wordt voldaan. Ook ga ik in op de andere in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties. In paragraaf 15.10 ga ik in op het toetsingskader dat het HvJ hanteert. Voor zover bij de toepassing van bepaalde regelingen en in bepaalde situaties voor wat betreft het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten bij het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld, is het van belang om te bezien op welke wijzen een douaneschuld kan ontstaan en na te gaan op welk tijdstip een douaneschuld ontstaat. Vanaf paragraaf 15.11 behandel ik de wijzen van het ontstaan van een douaneschuld, en beantwoord daarbij de vraag in hoeverre bij de verschillende wijzen van ontstaan het belastbare feit invoer van goederen optreedt. In paragraaf 15.12 ga ik in op de aanduiding van het belastbare feit voor de douanerechten als “het ontstaan van een douaneschuld”. Na een korte introductie op het ontstaan van een douaneschuld in paragraaf 15.13, ga ik in paragraaf 15.14 in op het verband tussen het ontstaan van een douaneschuld en het in het vrije verkeer zijn van goederen.

Vervolgens ga ik in op het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 201 van het CDW (paragraaf 15.15), art. 202 van het CDW (paragraaf 15.16), art. 203 van het CDW (paragrafen 15.17, 15.18 en 15.20), art. 204 van het CDW (paragrafen 15.19, 15.20 en 15.21), art. 205 van het CDW (paragraaf 15.22) en art. 216 van het CDW (paragraaf 15.23). Daarbij behandel ik in hoeverre bij de verschillende wijzen van ontstaan van een douaneschuld het belastbare feit invoer van goederen optreedt. Ten aanzien van art. 203 van het CDW behandel ik in paragraaf 15.17 het ontstaan van de douaneschuld, en behandel ik in paragraaf 15.18 in hoeverre voor het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten bij het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 203 van het CDW. In paragraaf 15.19 beschrijf ik het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW. In paragraaf 15.20 ga ik nader in op de afbakening tussen de situaties die onder art. 203 van het CDW vallen en de situaties die onder art. 204 van het CDW vallen. In paragraaf 15.21 behandel ik in hoeverre voor het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen bij de toepassing van art. 204 van het CDW wordt aangesloten bij het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld. In paragraaf 15.24 behandel ik gronden op grond waarvan een douaneschuld tenietgaat en de uitwerking daarvan op het belastbare feit invoer van goederen. In paragraaf 15.25 ga ik in op de aansluiting van de Wet bij de Btw-richtlijn, waarbij ik in paragraaf 15.26 meer specifiek inga op het zich al dan niet voordoen van het belastbare

feit invoer van goederen bij het bevoorraden van vervoermiddelen. Na een afsluiting van dit hoofdstuk in paragraaf 15.27 volgt er een samenvatting in paragraaf 15.28.

## 15.2 TERMINOLOGIE

Ik hanteer in dit verslag als aanduiding voor het belastbare feit in het btw-systeem, dat samenhangt met goederen die de buitengrens van de Gemeenschap passeren en op het grondgebied van de Gemeenschap komen, de term “invoer van goederen”. Ik doe dit ook voor zover er slechts één goed wordt ingevoerd. Het zou mijn voorkeur hebben en mijns inziens meer correct zijn geweest om het belastbare feit als “invoer van een goed”, dus met de term “goed” in het enkelvoud, aan te duiden. Indien er, zoals in de praktijk vrijwel altijd gebeurt, bij een belastingschuldige die goederen binnenbrengt in de Gemeenschap ten aanzien van meerdere goederen wordt voldaan aan de voorwaarden voor het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen, treedt dat belastbare feit immers op ten aanzien van elk goed afzonderlijk. Er is dan geen sprake van een gemeenschappelijk belastbaar feit voor al die goederen gezamenlijk, maar van meerdere belastbare feiten.

Ik sluit met het gebruik van de term “invoer van goederen” aan, bij de aanduiding in de Btw-richtlijn van de belastbare handeling die samenhangt met de overschrijding van goederen van de buitengrens van de Gemeenschap.

In art. 2 van de Btw-richtlijn worden de aan btw onderworpen handelingen benoemd. In dit artikel worden de volgende aanduidingen voor de belastbare handelingen gebruikt: “leveringen van goederen”, “intracommunautaire verwervingen van goederen”, “diensten” en “invoer van goederen”. Het valt op, dat waar de aan btw onderworpen handelingen primair op goederen betrekking hebben,<sup>748</sup> bij de aanduiding van het goed of de goederen de meervoudsvorm “goederen” wordt gebruikt. Drie van de belastbare handelingen die worden vermeld in art. 2 van de Btw-richtlijn, staan afgezien van de eventuele verwijzing naar goederen in de meervoudsvorm (“leveringen”, “intracommunautaire verwervingen” en “diensten”). De term “invoer” lijkt wat enkelvoud of meervoud betreft onbepaald.

Bij de omschrijving van de belastbare handelingen in titel IV van de Btw-richtlijn, wordt bij de drie belastbare handelingen die primair betrekking hebben op goederen, de meervoudsvorm gebruikt bij de aanduiding van de goederen,<sup>749</sup> waar de rest van de omschrijving van de belastbare handeling op één enkel goed duidt. Handelingen ten aanzien van één goed leiden tot één

748. De belastbare handelingen leveringen van goederen, intracommunautaire verwervingen van goederen en invoer van goederen zien primair op goederen. Diensten kunnen de overdracht van goederen omvatten, maar de overdracht van één of meerdere goederen vormt bij een kwalificatie van de verrichte prestatie als dienst voor de gemiddelde consument niet het kenmerkende element van de prestatie.

749. In art. 14 van de Btw-richtlijn: “levering van goederen”, in art. 20 van de Btw-richtlijn: “intracommunautaire verwerving van goederen” en in art. 30 van de Btw-richtlijn: “invoer van goederen”.

belastbare handeling waarin het woord goederen in meervoudsvorm wordt gebruikt. In art. 30 van de Btw-richtlijn wordt bijvoorbeeld vermeld: “Als ‘invoer van goederen’ wordt beschouwd het binnenbrengen (...) van een goed (...)”. Dus als één goed (enkelvoud) wordt binnengebracht, leidt dat in beginsel tot de belastbare handeling “invoer van goederen”, ook al lijkt de term “goederen” op meerdere goederen te duiden. Iets soortgelijks is te vinden in art. 14 van de Btw-richtlijn bij “levering van goederen”, waarbij het gaat om een levering (enkelvoud) die ziet op “een lichamelijke zaak” (enkelvoud), en in art. 20 van de Btw-richtlijn bij de belastbare handeling “intracommunautaire verwerving van goederen” waarbij het gaat om een “intracommunautaire verwerving” (enkelvoud) van “een roerende lichamelijke zaak” (enkelvoud).

De belastbare handeling die te maken heeft met het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap wordt in de Btw-richtlijn als “invoer van goederen” aangeduid. Het belastbare feit dat te maken heeft met het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap wordt niet expliciet met een term aangeduid. Titel VI van de Btw-richtlijn heeft overigens als kop “Belastbaar feit en verschuldigdheid van de belasting”. De kop van hoofdstuk 4 van deze titel luidt “Invoer van goederen”.

Hoewel mijn voorkeur uitgaat naar de aanduiding van het belastbare feit als “invoer van een goed” ga ik in dit verslag van mijn onderzoek uit van de aanduiding “invoer van goederen” als aanduiding van het belastbare feit dat samenhangt met het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. Dit sluit gelet op het voorgaande het beste aan bij de Btw-richtlijn.<sup>750</sup>

### 15.3 ACHTERGROND BELASTBAAR FEIT INVOER

Het gaat bij het belastbare feit invoer van goederen om een belastbaar feit dat (uiteindelijk)<sup>751</sup> optreedt vanwege van het binnenbrengen van goederen<sup>752</sup> in de Gemeenschap.<sup>753</sup> Door in het btw-systeem het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap in beginsel aan het belastbare feit invoer van goederen te onderwerpen, wordt kennelijk getracht te bereiken, dat goederen die van buiten de Gemeenschap komen en de Gemeenschap worden binnengebracht, waarbij de goederen zich ten tijde van het binnenbrengen in de Gemeenschap nog niet in het vrije verkeer bevinden, of waarbij de goederen voorafgaand aan het binnenbrengen in de Gemeenschap zich reeds in het vrije verkeer bevonden in een derdelandsgebied, in beginsel uiterlijk, wanneer de goederen in de consumptieve

750. In de oorspronkelijke tekst van de Zesde richtlijn was in art. 2 opgenomen dat aan de btw was onderworpen de invoer van goederen. In art. 7 was opgenomen dat als “invoer van een goed” wordt beschouwd het binnenkomen van dit goed in het binnenland zoals dat binnenland wordt omschreven in art. 3 van de Zesde richtlijn.

751. Ook als het tijdstip van het optreden van het belastbare feit, op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn, wordt uitgesteld tot na het feitelijke binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap, vindt het belastbare feit als het uiteindelijk plaatsvindt, plaats omdat de goederen in de Gemeenschap zijn binnengebracht.

752. Welke goederen zich, afgezien van bepaalde goederen uit derdelandsgebieden, niet in het vrije verkeer bevinden in de zin van art. 24 van het EG-Verdrag, thans art. 29 van het VWEU.

753. Ik breng in herinnering, zoals vermeld in paragraaf 3.1, dat ik in dit verslag met de term Gemeenschap doel op het gebied waar de Btw-richtlijn van toepassing is.



sfeer<sup>754</sup> terechtkomen aan een vergelijkbare<sup>755</sup> btw-druk worden onderworpen als rust op soortgelijke goederen die zich van oudsher<sup>756</sup> in de Gemeenschap in de consumptieve sfeer bevinden<sup>757</sup> en die niet afkomstig zijn uit een derde-landsgebied. Het ontbreken van het belastbare feit invoer van goederen zou btw-voordelen kunnen opleveren door goederen van buiten de Gemeenschap te betrekken.

Met de consumptieve sfeer bedoel ik dat de goederen zich in het vrije verkeer bevinden en consumptief kunnen worden verbruikt. Goederen die voorafgaand aan het binnenbrengen in de Gemeenschap in een derdelandsgebied in het vrije verkeer waren, zijn hierbij nog niet in de consumptieve sfeer, zolang deze zich nog onder bepaalde in de artikelen 276 en 277 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties bevinden. Het gebruik van dergelijke goederen is immers door bepaalde voorwaarden beperkt.

Zoals beschreven in paragraaf 1.5.2, gaat het in het btw-systeem om het belasten van consumptief verbruik. Het gaat bij goederen in de consumptieve sfeer om goederen die zich in het vrije verkeer van de Gemeenschap bevinden<sup>758</sup> en niet

754. Bij actieve veredeling van goederen die na verbruik worden uitgevoerd zal op grond van art. 216 van het CDW een douaneschuld kunnen ontstaan bij het gebruikmaken van bepaalde regelingen voor preferentiële tariefbehandeling in derde landen. Dan zal mijns inziens ook het belastbare feit invoer van goederen kunnen optreden. Ik behandel dit in paragraaf 15.23. Ten aanzien van dergelijke goederen zou kunnen worden betoogd dat ze niet in de consumptieve sfeer buiten de sfeer van belaste belastingplichtigen terecht zijn gekomen. Toch ligt verschuldigdheid van btw voor de hand, omdat het gebruikmaken van goederen plaatsvindt in de Gemeenschap. Buiten een strak geregeld regime als actieve veredeling dienen goederen in het vrije verkeer te zijn, opdat dergelijke bewerkingen van goederen mogen plaatsvinden. Er zijn slechts beperkte mogelijkheden tot het be- of verwerken van goederen die zich bevinden onder een douaneregeling. In zoverre is de verschuldigdheid van btw die in sommige situaties optreedt na actieve veredeling in overeenstemming met de hier beschreven achtergrond van het belastbare feit invoer van goederen.
755. Het lijkt wellicht het beste als een zelfde btw-druk zou kunnen worden bereikt. Zoals ik in paragraaf 19.3, waar ik de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen behandel, zal beschrijven, is dit normaliter een onbereikbaar ideaal. Normaliter kan mijns inziens slechts worden getracht zoveel mogelijk tot een vergelijkbare btw-druk te komen.
756. Het gaat er met name om dat een vergelijkbare btw-druk wordt bereikt met goederen die “van oudsher” in de Gemeenschap in het vrije verkeer zijn en daar vermoedelijk aan het belastbare feit levering of dienst zijn onderworpen, of zullen worden onderworpen, als de goederen worden overgedragen door een belastingplichtige. Door de term “van oudsher”, geef ik aan, dat het niet primair gaat om een vergelijkbare btw-druk met soortgelijke goederen die slechts aan het belastbare feit invoer van goederen onderworpen zijn geweest, hoewel een dergelijke vergelijkbare btw-druk vanzelfsprekend wel behoort te worden nagestreefd.
757. Ik ga ervan uit dat ten aanzien van de meeste goederen er wel goederen zullen zijn in de Gemeenschap die soortgelijk zijn. Mocht dit niet het geval zijn dan lijkt het belastbare feit invoer van goederen er op gericht dat er in beginsel btw drukt op goederen in de consumptieve sfeer.
758. Overigens zal bij de douaneregeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer het belastbare feit invoer van goederen zich kunnen voordoen ten aanzien van goederen die ook na het optreden van het belastbare feit invoer van goederen nog niet in het vrije verkeer zijn. Goederen die zich bevinden onder de douaneregeling tijdelijke invoer van goederen met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer, reken ik na het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen, niet tot de consumptieve sfeer ook niet als ze zich niet bij een belaste belastingplichtige bevinden. Dit gelet op de beperkingen die het gebruik van de regeling tijdelijke invoer met zich brengt.

bij een belaste belastingplichtige<sup>759</sup> tot het ondernemingsvermogen (inclusief de voorraad) behoren. Goederen die zich in het vrije verkeer bevinden en berusten bij vrijgestelde belastingplichtigen<sup>760</sup> behoren, uitgaande van voormelde omschrijving, tot de consumptieve sfeer.

Er zijn gebieden die tot het douanegebied behoren, maar niet tot de Gemeenschap. Hierdoor kan het zich voordoen dat er goederen de Gemeenschap binnenkomen die ten tijde van de grensoverschrijding reeds in het vrije verkeer zijn, terwijl ten aanzien van de betreffende goederen voor de grensoverschrijding het belastbare feit invoer van goederen nog niet is opgetreden en er geen btw op de goederen drukt. In de Btw-richtlijn, wordt bij het omschrijven van de situaties, waarin het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet, rekening gehouden, met de goederen die direct voor de overschrijding van de buitengrens van de Gemeenschap in derdelandsgebieden in het vrije verkeer zijn. Bij goederen die uit het vrije verkeer van een derdelandsgebied afkomstig zijn en die zich onder een regeling of situatie als bedoeld in de artikelen 276 of 277 van de Btw-richtlijn bevinden, wordt het belastbare feit invoer van goederen uitgesteld tot na de grensoverschrijding van de goederen. Hoewel dergelijke goederen zich in het vrije verkeer bevinden, en niet altijd bij belaste belastingplichtigen zullen berusten, kan er in dergelijke situaties door de voorwaarden van de in de artikelen 276 en 277 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen geen sprake zijn van noemenswaardig consumptief verbruik.

Dat zich in beginsel ter zake van het feitelijke binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap het belastbare feit invoer van goederen voor de btw voordoet, hangt samen met het karakter van het btw-systeem als verbruiksbelasting en het neutraliteitsbeginsel die de btw kenmerken. Goederen worden, naar ik aanneem, daar verbruikt waar de goederen zich bevinden.<sup>761</sup> Dus als goederen feitelijk in de Gemeenschap worden binnengebracht, zullen die goederen, naar

759. Zoals vermeld in paragraaf 1.5.2 versta ik voor mijn onderzoek onder een belaste belastingplichtige een belastingplichtige die als belastingplichtige uitsluitend handelingen verricht die als die handelingen uitsluitend in een lidstaat zouden worden verricht in de gehele Gemeenschap (zouden) worden aangemerkt als leveringen of diensten die niet zijn vrijgesteld zonder een recht op aftrek van btw.

760. Zoals vermeld in paragraaf 1.1 versta ik voor mijn onderzoek onder een vrijgestelde belastingplichtige een belastingplichtige die als belastingplichtige uitsluitend handelingen verricht die als die handelingen uitsluitend in een lidstaat zouden worden verricht in de gehele Gemeenschap (zouden) worden aangemerkt als vrijgestelde leveringen of diensten zonder een recht op aftrek van btw.

761. Met verbruik wordt, zoals ik in paragraaf 1.5.2 heb vermeld, in het btw-systeem bedoeld op consumptief verbruik. Er zijn voorbeelden denkbaar van goederen die niet worden verbruikt waar goederen zich bevinden. Er zou bijvoorbeeld kunnen worden gedacht aan satellieten. Het verbruik, het nut van satellieten, lijkt plaats te vinden op (een) andere plaats(en) dan waar de goederen zich bevinden. Overigens is de plaats waar een satelliet zich bevindt, wel de plaats waar eventuele slijtage aan de satelliet optreedt, waardoor op de satelliet bedrijfseconomisch zal worden afgeschreven. In het kader van dit onderzoek, besteed ik geen bijzondere aandacht aan goederen die niet worden verbruikt waar de goederen zich bevinden, maar ga ik uit van de gebruikelijke situatie dat goederen daar worden verbruikt waar zij zich bevinden.

op dat tijdstip mag worden vermoed,<sup>762</sup> verder in de Gemeenschap verbruikt gaan worden. Gelet op het karakter van de btw als verbruiksbelasting en het neutraliteitsbeginsel die deel uitmaken van het rechtskarakter van de btw, behoort ter zake van goederen die de Gemeenschap feitelijk worden binnengebracht en die nog niet in het vrije verkeer zijn in de Gemeenschap, of die direct voorafgaand aan het binnenbrengen reeds in het vrije verkeer waren en afkomstig zijn uit een derdelandsgebied, in beginsel in de Gemeenschap btw te worden verschuldigd.

Ook voor zover er geen transactie plaatsvindt in het kader waarvan goederen die nog niet in het vrije verkeer zijn, of goederen die direct voorafgaand aan het binnenbrengen in het vrije verkeer waren in een derdelandsgebied, feitelijk worden binnengebracht in de Gemeenschap, dient in beginsel in de Gemeenschap btw te worden verschuldigd. Anders zou op een eenvoudige manier btw-druk op goederen kunnen worden voorkomen. Dit zou dan kunnen gebeuren door goederen buiten de Gemeenschap te verwerven en zelf de goederen buiten het kader van een levering of dienst feitelijk binnen te brengen in de Gemeenschap. Op dergelijke goederen behoort in beginsel btw te drukken. Op soortgelijke goederen die niet van buiten de Gemeenschap komen en in het vrije verkeer van de Gemeenschap worden verkregen rust in beginsel wel btw-druk. Mijns inziens wordt met het belastbare feit invoer van goederen getracht te bereiken, dat op (soortgelijke) goederen in de consumptieve sfeer in de Gemeenschap een vergelijkbare btw-druk rust, ongeacht het bestaan van, of de lengte van, een handelsketen met betrekking tot de in de Gemeenschap gebrachte goederen, en ongeacht of de goederen uit de Gemeenschap komen of van buiten de Gemeenschap in de Gemeenschap zijn binnengebracht.

Zodra goederen van buiten de Gemeenschap feitelijk worden binnengebracht in de Gemeenschap, zal in beginsel het belastbare feit invoer van goederen optreden. Het belastbare feit invoer van goederen doet zich, afgezien van bij bepaalde goederen uit derdelandsgebieden, slechts voor bij goederen die nog niet in het vrije verkeer zijn.<sup>763</sup>

Het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen wordt onder bepaalde omstandigheden uitgesteld tot na het feitelijke binnen-

762. Het kan dat goederen feitelijk de Gemeenschap worden binnengebracht, waarbij het niet de bedoeling is dat die goederen in de Gemeenschap zullen worden verbruikt. De goederen zullen zich bijvoorbeeld naar de bedoeling van degene die de goederen feitelijk binnenbrengt in de Gemeenschap slechts tijdelijk in de Gemeenschap bevinden en te zijner tijd worden wederuitgevoerd uit de Gemeenschap. Voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen, zal er dan toch bij het feitelijke binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap in beginsel moeten worden uitgegaan van het vermoeden dat de goederen in beginsel in de Gemeenschap zullen worden verbruikt, althans zal er van moeten worden uitgegaan dat douanetoezicht noodzakelijk is, om in de gaten te houden of de goederen conform de regelgeving onder bepaalde douanebestemmingen of douanerechtelijke situaties in de Gemeenschap verblijven en te zijner tijd daadwerkelijk worden wederuitgevoerd.

763. Goederen die feitelijk de Gemeenschap worden binnengebracht kunnen zich, ook als ze niet afkomstig zijn uit derdelandsgebieden, reeds in het vrije verkeer bevinden. Denk hierbij aan goederen die reeds in de Gemeenschap in het vrije verkeer waren en onder communautair douanevervoer weer de Gemeenschap feitelijk worden binnengebracht, zoals mogelijk is bij het vervoer van goederen vanuit Duitsland via Zwitserland naar Italië.

brengen van de goederen in de Gemeenschap, dus de grensoverschrijding van de goederen. Het gaat om goederen die zich bevinden onder een aantal douanerechtelijke regelingen of situaties, of die zich bevinden onder een aantal op het douanerecht geïnspireerde<sup>764</sup> regelingen of situaties. Dergelijk uitstel van het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen sluit aan bij het karakter van een verbruiksbelasting, omdat consumptief verbruik in de Gemeenschap niet, althans niet noemenswaardig,<sup>765</sup> zal optreden, zolang de goederen zich onder de bedoelde douanerechtelijke (of op het douanerecht geïnspireerde) regelingen of situaties bevinden.

Het maakt voor het bereiken dat er op goederen in de consumptieve sfeer binnen de Gemeenschap, of de goederen zijn binnengebracht in de Gemeenschap, of dat de goederen zich reeds van oudsher in het vrije verkeer van de Gemeenschap bevinden en niet afkomstig zijn uit derdelandsgebieden, een vergelijkbare btw-druk komt te rusten normaliter<sup>766</sup> niet uit, of bij goederen die in het vrije verkeer

764. Met de term “geïnspireerd” doel ik op het gegeven dat het belastbare feit invoer van goederen ook kan worden uitgesteld bij toepassing van de in de artikelen 276 en 277 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties. Het gaat hier om goederen die voorheen in een derdelandsgebied in het vrije verkeer waren. Hoewel deze regelingen of situaties kennelijk op het douanerecht zijn geïnspireerd, is er strikt genomen geen sprake van een douanerechtelijke regeling of situatie. Het gaat immers om goederen die zich reeds in het vrije verkeer van de Gemeenschap bevinden.

765. Vanzelfsprekend is er bij bijvoorbeeld auto's of kleding die zich bevinden onder de douaneregeling tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer sprake van enig verbruik van die goederen in de Gemeenschap. Met een auto zal worden gereden en de kleding kan worden gedragen (de kleding is door het dragen eerder versleten, en zelfs indien de kleding niet zou worden gedragen en niet verslijt, raakt kleding veelal na enige tijd uit de mode, waardoor kleding minder geschikt wordt om te dragen). Dergelijk verbruik in de Gemeenschap wordt echter toegestaan zonder dat het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet, gelet op het karakter van de regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer. Het gaat om goederen die zich gelet op de voorwaarden voor toepassing van deze regeling slechts tijdelijk in Gemeenschap zullen bevinden.

766. Ik merk hierbij op dat het in bijzondere situaties toch van belang kan zijn of bij goederen die bij belaste belastingplichtigen verblijven het belastbare feit invoer van goederen zich heeft voorgedaan. In art. 18, aanhef, en onderdelen b en c, van de Btw-richtlijn wordt bepaald, dat lidstaten het met een levering onder bezwarende titel kunnen gelijkstellen, indien belastingplichtigen een goed bestemmen voor een niet-belaste sector van de bedrijfsuitoefening of indien belastingplichtigen een economische activiteit beëindigen. Dit belastbare feit ziet alleen op goederen waarvoor recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van btw is ontstaan. Voor zover op in het vrije verkeer zijnde goederen die bij een belaste belastingplichtige in de Gemeenschap berusten en overgaan naar een niet-belaste sector of naar het privévermogen ter zake van het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap het belastbare feit invoer van goederen zich niet zou hebben voorgedaan, zou in bepaalde situaties een btw-voordeel (of een btw-nadeel, afhankelijk vanuit wiens positie een en ander wordt bekeken, vanuit de positie van de uiteindelijke consument, of bekeken vanuit de belastinginkomsten van de (lidstaten van de) Europese Unie) kunnen ontstaan. In een dergelijke situatie zou de levering aan de belaste belastingplichtige, indien de belaste belastingplichtige goederen overgedragen zou hebben gekregen buiten de Gemeenschap en deze de goederen zelf heeft binnengebracht in de Gemeenschap, niet in de Gemeenschap belast zijn geweest. Zonder het belastbare feit invoer van goederen, zou er dan geen btw op de goederen hebben gedrukt, (waarbij overigens vanwege de belaste activiteiten bij het belastbare feit invoer van goederen een recht op aftrek van btw zou hebben bestaan), waardoor er bij de overgang van de goederen naar een niet-belaste sector of de privé sfeer geen btw zou zijn verschuldigd, waardoor door de uiteindelijke consument in de consumptieve sfeer een voordeel in btw-druk had kunnen worden bereikt. Overigens lijkt het mij dat het niet toepassen van het belastbare feit invoer van goederen bij belaste belastingplichtigen praktische problemen zou geven. Hoe zou immers bij de buitengrens van de Gemeenschap moeten worden vastgesteld dat de belastingplichtige een belaste belastingplichtige is met een volledig recht op aftrek van btw?

terechtkomen<sup>767</sup> bij belaste belastingplichtigen, het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet, omdat de btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen door deze belastingplichtigen in aftrek kan worden gebracht als zij de goederen gebruiken voor hun prestaties en er in beginsel zodra goederen na het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen in de consumptieve sfeer terechtkomen door een belaste levering of dienst verricht door een belaste belastingplichtige btw op de goederen zal gaan drukken.

Bij goederen die niet van buiten de Gemeenschap worden binnengebracht, rust er door het belasten van leveringen van goederen en diensten door belastingplichtigen onder bezwarende titel in de Gemeenschap in beginsel een btw-druk op goederen in de consumptieve sfeer. Door de werking van het stelsel van intracommunautaire transacties en door de werking van de regels over de plaatsbepaling van leveringen en diensten, wordt er in een aantal situaties bovendien voor gezorgd dat bij verzending of vervoer van goederen binnen de Gemeenschap, al dan niet in het kader van een levering of dienst, van de ene lidstaat naar een andere lidstaat, er niet alleen btw drukt in de consumptieve sfeer, maar dat de hoogte van de btw-druk ook is gebaseerd op het btw-tarief van de lidstaat van verbruik van de goederen.

Bij goederen die van buiten de Gemeenschap de Gemeenschap worden binnengebracht en die nog niet in de Gemeenschap in het vrije verkeer zijn, of bij goederen afkomstig uit het vrije verkeer in derdelandsgebieden, is in beginsel een correctiemechanisme in de vorm van een belastbaar feit noodzakelijk, om te bereiken dat op dergelijke goederen een vergelijkbare btw-druk komt te rusten als op soortgelijke goederen in de consumptieve sfeer. Zonder een dergelijk correctiemechanisme zou het mogelijk kunnen zijn om consumptief te gebruiken goederen zonder btw-druk van buiten de Gemeenschap te betrekken.

Het belastbare feit invoer van goederen vervult de rol van dit noodzakelijke correctiemechanisme. Het belastbare feit invoer van goederen vervult het correctiemechanisme dat noodzakelijk is, doordat er sprake is van buitengrenzen van de Gemeenschap met derde landen en met derdelandsgebieden, waarbij veel goederen die grenzen overschrijden. Buiten die grenzen geldt het btw-stelsel van de Europese Unie niet. Het belastbare feit invoer van goederen is in het btw-systeem een steunheffing ter ondersteuning van het in stand houden van de btw als algemene indirecte verbruiksbelasting.

Een vergelijkbare btw-druk op goederen in de consumptieve sfeer binnen de Gemeenschap, of de goederen uit de Gemeenschap afkomstig zijn, of van buiten de Gemeenschap de Gemeenschap zijn binnengebracht, kan worden bereikt wanneer op goederen die de Gemeenschap feitelijk worden binnengebracht in beginsel een met de btw-druk op goederen die in de Gemeenschap in het

767. Of bij goederen die in derdelandsgebieden in het vrije verkeer waren en feitelijk worden binnengebracht in de Gemeenschap en zich niet langer onder een regeling of situatie als bedoeld in de artikelen 276 en 277 van de Btw-richtlijn bevinden.

vrije verkeer zijn en die niet afkomstig zijn uit derdelandsgebieden vergelijkbare btw-druk gaat drukken. Zoals ik behandel in paragraaf 15.5, is dat ook de regeling in de Btw-richtlijn. Bij het feitelijke binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap vindt in het btw-systeem in beginsel het belastbare feit invoer van goederen plaats.

Het is voor het bereiken dat op goederen in de consumptieve sfeer binnen de Gemeenschap een vergelijkbare btw-druk rust, of de goederen van oudsher uit de Gemeenschap komen, of van buiten de Gemeenschap de Gemeenschap feitelijk zijn binnengebracht, niet noodzakelijk dat het belastbare feit invoer van goederen zich reeds voordoet op het tijdstip, waarop goederen feitelijk de Gemeenschap binnenkomen, als maar op de een of andere manier wordt veiliggesteld dat er btw zal worden verschuldigd<sup>768</sup> als in de Gemeenschap binnengebrachte goederen in de consumptieve sfeer, buiten de werking van de regelingen als bedoeld in de artikelen 276 en 277 van de Btw-richtlijn in het vrije verkeer en buiten de belaste ondernemingsfeer terechtkomen.

Het tijdstip van feitelijke binnenbrengen, waarbij de goederen de buitengrens van de Gemeenschap of het douanegebied fysiek passeren (goederen gaan van buiten de buitengrens naar binnen die buitengrens), is dan ook lang niet altijd het tijdstip waarop het belastbare feit invoer van goederen zich in het btw-systeem voordoet, of het tijdstip waarop de douaneschuld ontstaat. Er bestaat een aantal regelingen of situaties, waarbij zolang die regelingen of situaties worden gevolgd het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen wordt uitgesteld. Bij het van toepassing zijn van die regelingen of situaties treedt het belastbare feit invoer van goederen op een later tijdstip op, dan het tijdstip van het feitelijke binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap. Ik behandel dit nader in de paragrafen 15.8 en 15.9.

Het gaat er bij het belastbare feit invoer van goederen niet om, dat het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap wordt belemmerd of afgeremd, maar dat veilig wordt gesteld, dat op de goederen die de Gemeenschap feitelijk worden binnengebracht en die in de consumptieve sfeer terechtkomen in beginsel een vergelijkbare btw-druk komt te rusten, als drukt op soortgelijke goederen die zich reeds in de Gemeenschap in de consumptieve sfeer bevinden en die niet afkomstig zijn van buiten de Gemeenschap.

Ik heb onderzocht in hoeverre de situaties waarin het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet en het tijdstip waarop het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt aansluiten bij de situaties waarin, en het tijdstip waarop,

<sup>768</sup>. Ik begrijp onder de situaties waarin btw wordt verschuldigd, de situaties waarin een vrijstelling van toepassing is, al dan niet met recht op aftrek van btw, ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, bijvoorbeeld omdat het gaat om de invoer van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen in ieder geval op het grondgebied van de lidstaat is vrijgesteld (art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn), of omdat er aansluitend een levering met een intracommunautair karakter plaatsvindt (die tot verschuldigdheid van btw ter zake van het belastbare feit intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen leidt (art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn)). Zie hierover nader paragraaf 15.6.

een douaneschuld ontstaat. Zoals hiervoor vermeld in paragraaf 15.1 ligt een bepaalde mate van overeenstemming voor de hand tussen de situaties waarin, en het tijdstip waarop, het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet en de situaties waarin, en het tijdstip waarop, een douaneschuld ontstaat. Het belastbare feit invoer van goederen en het ontstaan van een douaneschuld doen zich immers beiden in beginsel voor ter zake van dezelfde gebeurtenis, namelijk grensoverschrijding van goederen die de buitengrens van de Europese Unie passeren en de Europese Unie binnenkomen.<sup>769</sup>

#### 15.4 HEFFING VAN GELIJKE WERKING OF ANDERE BELASTING

Het belastbare feit invoer van goederen is niet rechtstreeks geregeld in het CDW. Op grond van de artikelen 201 tot en met 205 van het CDW ontstaat een douaneschuld op grond van die artikelen namelijk alleen bij “aan rechten bij invoer onderworpen goederen”.<sup>770</sup> Rechten bij invoer worden in art. 4, aanhef en onderdeel 10, van het CDW omschreven als “douanerechten en heffingen van gelijke werking die bij de invoer van goederen van toepassing zijn” tezamen met “de belastingen bij invoer die zijn vastgesteld in het kader van het gemeenschappelijk landbouwbeleid of in het kader van de specifieke regelingen die op bepaalde door verwerking van landbouwprodukten verkregen goederen van toepassing zijn”. Het HvJ<sup>771</sup> heeft, mijns inziens terecht, overwogen dat het belastbare feit invoer van goederen niet de kenmerkende eigenschappen bezit van een heffing van gelijke werking als een invoerrecht. De btw is namelijk een verbruiksbelasting die weliswaar bij de invoer van goederen wordt geheven, maar een andere werking heeft.

Met betrekking tot de communautaire douanerechtregels in het UCDW valt op te merken dat de btw is aan te merken als een “andere belasting” in de zin van art. 91, eerste lid, onderdeel a, van het CDW. Op grond van art. 341 van het UCDW zijn op de andere belastingen als bedoeld in art. 91, eerste lid, onderdeel a, van het CDW, de hoofdstukken 1 en 2 van Titel VII van het CDW en Titel II van het UCDW van toepassing. Deze bepalingen omvatten de artikelen 201 en volgende van het CDW over het ontstaan van een douaneschuld.

Hierbij kan mijns inziens de vraag worden gesteld in hoeverre in een uitvoeringsverordening van de Commissie iets mag worden bepaald over een nationale heffing zoals de btw, voor zover deze bepaling geen basis heeft in de Btw-richtlijn. Mijns inziens ontbreekt voor een dergelijke bepaling voldoende

769. Ik heb in hoofdstuk 3 toegelicht dat de buitengrens van de Gemeenschap gedeeltelijk afwijkt van de buitengrens van het douanegebied en gedeeltelijk afwijkt van de buitengrens van de Europese Unie.

770. In art. 79 van het DWU wordt de term “aan invoerrechten onderworpen goederen” gebruikt.

771. HvJ 5 mei 1982, nr. 15/81 (Gaston Schul Douane Expéditeur BV (I)), ECLI:EU:C:1982:135, BNB 1992/225 m.nt. Tuk.

rechtsbasis.<sup>772</sup> Bovendien zou het vergaande consequenties hebben als de bepaling rechtsgeldig zou zijn. Kennelijk zijn dan de ontstaansgronden van de douane-schuld bij verordening ook ontstaansgronden van het belastbare feit invoer van goederen.

Uit het voorgaande volgt dat het belastbare feit invoer van goederen niet rechtstreeks is geregeld in het CDW. Om bepalingen in het CDW van toepassing te verklaren bij toepassing van het btw-systeem is dus een rechtsgrondslag in de btw-regelgeving noodzakelijk.

## 15.5 OPTREDEN BIJ FEITELIJK BINNENBRENGEN

In deze en enkele van de volgende paragrafen behandel ik onder welke voorwaarden, en op welk tijdstip, het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet. In art. 62, aanhef en onderdeel 1, van de Btw-richtlijn wordt bepaald dat voor toepassing van de Btw-richtlijn onder belastbaar feit wordt verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld. Het belastbare feit invoer van goederen doet zich dus voor, als de wettelijke voorwaarden voor de verschuldigdheid van de btw zijn vervuld. In art. 62, aanhef en onderdeel 2, van de Btw-richtlijn wordt bepaald dat de belasting wordt geacht verschuldigd te zijn, wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling van de belasting worden uitgesteld. Gelet op het voorgaande treedt het belastbare feit invoer van goederen dus op als de btw wordt verschuldigd, ook indien de betaling van de btw wellicht nog kan worden uitgesteld.

In art. 2, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn wordt bepaald, dat de invoer van goederen is onderworpen aan btw. Wat wordt bedoeld met invoer van goederen, wordt omschreven in art. 30 van de Btw-richtlijn. Art. 30 van de Btw-richtlijn vormt een onderdeel van titel IV van de Btw-richtlijn. Deze titel van de Btw-richtlijn heeft als opschrift “Belastbare handelingen”. Van invoer van goederen is gelet op de tekst van art. 30, eerste volzin, van de Btw-richtlijn sprake als een goed wordt binnengebracht in de Gemeenschap. Het moet daarbij, bij de toepassing van de eerste volzin van het artikel, gaan om een goed dat niet voldoet aan de voorwaarden van art. 24 van het EG-Verdrag (thans: art. 29 van het VWEU, zie hierover nader paragraaf 15.7).<sup>773</sup> Het gaat daarbij om goederen die zich niet in het vrije verkeer bevinden. Welk gebied wordt aangeduid als de Gemeenschap en wat goederen zijn heb ik in de hoofdstukken 3 en 4 behandeld. Het moet bij de toepassing van art. 30 van de Btw-richtlijn gaan om goederen die worden binnengebracht. Binnenbrengen in de zin van art. 30 van de Btw-

772. Volledigheidshalve zij overigens vermeld dat er in het btw-systeem geen douanerechten worden verrekend en omgekeerd. Het HvJ heeft aangaande het verrekenen van belastingen vastgesteld dat een verrekeningskarakter met zich brengt dat de belasting waarbij wordt verrekend geen zelfstandig karakter bezit. HvJ 4 februari 1988, nr. 391/85 (Commissie/België), ECLI:EU:C:1988:58, Jur. blz. 00579, punt 25.

773. Het gaat in beginsel om alle goederen. Of degene die de goederen binnenbrengt in de Gemeenschap eigenaar is van de goederen, of bijvoorbeeld de goederen huurt, is voor het al dan niet optreden van het belastbare feit invoer van goederen niet van belang.



richtlijn duidt mijns inziens op het feitelijke binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. Met binnenbrengen in de zin van art. 30 van de Btw-richtlijn wordt mijns inziens bedoeld, dat goederen van buiten de Gemeenschap komen en feitelijk de buitengrens van de Gemeenschap passeren naar binnen de Gemeenschap.<sup>774</sup> Binnenbrengen ziet dus op het door goederen passeren van de buitengrens van de Gemeenschap waarbij de goederen de Gemeenschap binnenkomen.<sup>775</sup>

Het is bij goederen die worden binnengebracht uit derde landen of uit derde-landsgebieden mogelijk dat de goederen reeds in het vrije verkeer zijn, indien de goederen worden vervoerd onder communautair douanevervoer. Het belastbare feit invoer van goederen kan zich ten aanzien van goederen die worden verzonden of vervoerd vanuit derde landen slechts voordoen als de goederen niet in het vrije verkeer zijn.

Op grond van art. 30, tweede volzin, van de Btw-richtlijn valt onder invoer van goederen het binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen die zich in het vrije verkeer bevinden, uit een derdelandsgebied dat deel uitmaakt van het douanegebied van de Gemeenschap.

Deze laatste regeling is noodzakelijk, omdat zoals in hoofdstuk 3 beschreven, er gebieden zijn die wel tot het douanegebied behoren, maar die niet tot de Gemeenschap behoren. Het douanegebied is groter dan de Gemeenschap.<sup>776</sup> Er kunnen daardoor ook goederen de Gemeenschap worden binnengebracht ten aanzien waarvan in een derdelandsgebied reeds een douaneschuld is ontstaan, of die niet vanuit een derde land komen en zich “van oudsher” in een derde-landsgebied in het vrije verkeer bevonden. Bij de goederen waarvoor in een derdelandsgebied reeds een douaneschuld is ontstaan of bij goederen die niet vanuit een derde land komen en “van oudsher” in een derdelandsgebied in het vrije verkeer waren, heeft toen de goederen zich in het derdelandsgebied bevonden dat geen deel uitmaakt van de Gemeenschap, maar wel van het douanegebied, in het btw-systeem nog geen belastbaar feit invoer van goederen plaatsgevonden.

774. Op grond van art. 166 van het CDW worden niet-communautaire goederen in een vrije zone of in een vrij entrepot die de buitengrens van het douanegebied zijn gepasseerd en dus zijn binnengebracht geacht zich niet in het douanegebied te bevinden. Men kan zich afvragen of dergelijke goederen als die niet alleen de buitengrens van het douanegebied maar ook de buitengrens van de Gemeenschap zijn gepasseerd voor wat betreft het optreden van het belastbare feit invoer van goederen zijn binnengebracht, indien die goederen worden gebruikt of verbruikt onder andere voorwaarden dan in de douanewetgeving wordt toegestaan voor niet-communautaire goederen in een vrije zone of in een vrij entrepot. Zie hieromtrent paragraaf 15.9.2.3. In het DWU ontbreekt een met art. 166 van het CDW overeenkomende bepaling. Uit de tekst van het DWU, waaronder met name de aanhef van art. 139, kan worden opgemaakt dat een vrije zone kennelijk deel gaat uitmaken van het douanegebied.

775. In de oorspronkelijke tekst van de Zesde richtlijn was in art. 7 opgenomen dat als invoer van een goed wordt beschouwd het “binnenkomen” van dit goed in het binnenland als omschreven in art. 3 van de Zesde richtlijn. De term binnenkomen lijkt mij duidelijker te duiden op grensoverschrijding dan de term binnenbrengen.

776. Op de bijzondere positie van de territoriale wateren ben ik ingegaan in paragraaf 3.1.

Goederen die in het vrije verkeer zijn in het douanegebied, zijn in het hele douanegebied in het vrije verkeer. Zo zijn goederen die in de Gemeenschap in het vrije verkeer zijn, als ze naar een derdelandsgebied worden verzonden of vervoerd, ook daar in het vrije verkeer. Dergelijke goederen kunnen ook weer terug worden verzonden of vervoerd vanuit een derdelandsgebied naar de Gemeenschap. De goederen blijven dan in het vrije verkeer.

Gelet op de tekst van art. 30 van de Btw-richtlijn doet zich bij het binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen die in het vrije verkeer zijn, niet alleen het belastbare feit invoer van goederen voor wanneer het gaat om goederen uit derde landen die in een derdelandsgebied in het vrije verkeer zijn gebracht, of als het gaat om goederen die in derdelandsgebieden “van oudsher” in het vrije verkeer waren en niet afkomstig zijn uit derde landen of uit de Gemeenschap, maar ook als het gaat om goederen die niet in een derdelandsgebied in het vrije verkeer zijn gebracht, omdat de goederen reeds voor hun verblijf in een derdelandsgebied in de Gemeenschap in het vrije verkeer waren. Deze laatstbedoelde goederen zijn tijdens hun verblijf in een derdelandsgebied altijd in het vrije verkeer gebleven in de zin van art. 29 van het VWEU.

In paragraaf 4.6.2 heb ik behandeld dat goederen die van buiten het douanegebied komen op het tijdstip van het passeren van de buitengrens van het douanegebied nooit in het vrije verkeer kunnen zijn, tenzij de goederen onder communautair douanevervoer worden vervoerd. Het belastbare feit invoer van goederen zal zich dus in beginsel voordoen als dergelijke goederen in de Gemeenschap worden binnengebracht.

Bij goederen die onmiddellijk voorafgaand aan de overschrijding van de buitengrens van de Gemeenschap in het vrije verkeer waren in derdelandsgebieden treedt (tenzij sprake is van goederen die worden vervoerd onder communautair douanevervoer waarbij zowel de plaats van vertrek als de plaats van aankomst van het vervoer binnen de Gemeenschap liggen) bij het feitelijke binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap in beginsel het belastbare feit invoer van goederen op. Het lijkt in verband met de controleerbaarheid van de verschuldigde btw praktisch onmogelijk, om als er geen sprake is van goederen die worden vervoerd onder communautair douanevervoer waarbij zowel de plaats van vertrek als de plaats van aankomst van het vervoer binnen de Gemeenschap liggen, voor het al dan niet optreden van het belastbare feit invoer van goederen een verschil in behandeling te maken tussen goederen die in een derdelandsgebied in het vrije verkeer zijn gebracht of aldaar reeds (van oudsher) in het vrije verkeer waren en goederen die, voordat ze zich in een derdelandsgebied in het vrije verkeer bevonden, reeds in de Gemeenschap in het vrije verkeer waren. Zonder dat onderscheid moeten, bij goederen die niet onder communautair douanevervoer met een plaats van vertrek en een plaats van aankomst van de goederen in de Gemeenschap worden vervoerd, de goederen worden geacht weliswaar in het vrije verkeer te zijn, maar dat de goederen dit alleen zijn geweest in derdelandsgebieden. Ten aanzien van deze aanname kan worden betoogd dat dit een wissel trekt op het vrije verkeer van goederen. Als goederen die in het vrije verkeer zijn door het douanegebied worden verplaatst en een grens passeren tussen een

derdelandsgebied en de Gemeenschap en de goederen de Gemeenschap ingaan worden goederen immers in beginsel onderworpen aan het belastbare feit invoer van goederen, zelfs als de goederen al eerder in de Gemeenschap in het vrije verkeer waren.

Art. 62 van de Btw-richtlijn vormt de algemene bepaling van titel VI van de Btw-richtlijn op het terrein van het belastbare feit en de verschuldigdheid van btw. In titel VI van de Btw-richtlijn is ook een hoofdstuk gewijd aan het belastbare feit invoer van goederen. Dit hoofdstuk bestaat uit de artikelen 70 en 71 van de Btw-richtlijn.

Op grond van art. 70 van de Btw-richtlijn vindt het belastbare feit invoer van goederen plaats en wordt de btw verschuldigd op het tijdstip waarop “de invoer van de goederen” geschiedt. Ik neem aan dat hier het tijdstip van invoer van goederen als bedoeld in art. 30 van de Btw-richtlijn wordt bedoeld.<sup>777</sup>

In paragraaf 15.8 ga ik in op art. 71 van de Btw-richtlijn op grond waarvan het belastbare feit invoer van goederen in een aantal situaties op een later tijdstip optreedt, dan bij toepassing van art. 70 van de Btw-richtlijn het geval zou zijn geweest.

Op grond van art. 2, eerste lid, aanhef en onderdeel d, juncto de artikelen 30 en 70 van de Btw-richtlijn, doet het belastbare feit invoer van goederen zich dus in beginsel voor op het tijdstip van het feitelijke binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, indien goederen zich nog niet in het vrije verkeer bevinden. Ook doet het belastbare feit invoer van goederen zich in beginsel voor, bij het feitelijke binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen die zich in het vrije verkeer bevinden, doordat ze direct voorafgaand aan het binnenbrengen in de Gemeenschap in het vrije verkeer waren, in een derdelandsgebied dat deel uitmaakt van het douanegebied van de Gemeenschap. Ik heb in paragraaf 4.6 aandacht besteed aan goederen die in het vrije verkeer zijn. In het kader van het belastbare feit invoer van goederen ga ik hier in paragraaf 15.7 nader op in.

## 15.6 VRIJSTELLINGEN

Zoals vermeld in de vorige paragraaf wordt in Titel VI van de Btw-richtlijn het belastbare feit en de verschuldigdheid van de btw geregeld. Op grond van art. 62 van de Btw-richtlijn wordt onder een belastbaar feit verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden vereist voor het verschuldigd worden van de belasting worden vervuld. De btw wordt op grond van art. 62 van de Btw-richtlijn geacht

<sup>777</sup> In art. 2 en in art. 30 van de Btw-richtlijn gaat het over “invoer van goederen”, in art. 70 van de Btw-richtlijn gaat het over “invoer van de goederen”. In de Engelse taalversie gaat het in art. 30 van de Btw-richtlijn over “importation of goods” en in art. 70 van de Btw-richtlijn over “when goods are imported”. In de Franse taalversie gaat het zowel in art. 30 als in art. 70 van de Btw-richtlijn over “importation de biens”. In de Duitse taalversie gaat het in art. 30 van de Btw-richtlijn over “Einfuhr eines Gegenstand” en in art. 70 van de Btw-richtlijn over “Einfuhr des Gegenstands”.

te zijn verschuldigd, wanneer de schatkist krachtens de wet de btw met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling van de btw worden uitgesteld.

Indien een belastbaar feit als het zou optreden zou zijn vrijgesteld, al dan niet met een recht op aftrek van btw, kan, uitsluitend gelet op de tekst van art. 62 van de Btw-richtlijn, het belastbare feit invoer van goederen zich niet voordoen. Er is immers bij de toepassing van een vrijstelling, gelet op de aard van een vrijstelling, geen tijdstip waarop de schatkist btw kan vorderen, er hoeft immers geen btw te worden betaald in verband met het binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap. Dus vindt er alleen gelet op de tekst van art. 62 van de Btw-richtlijn geen belastbaar feit invoer van goederen plaats. Er is mijns inziens, indien het belastbare feit invoer van goederen in het btw-systeem, gelet op de tekst van art. 62 van de Btw-richtlijn, enkel lijkt uit te blijven vanwege het van toepassing zijn van een vrijstelling, al dan niet met een recht op aftrek van btw, toch sprake van een aan btw onderworpen handeling waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet. Het past niet in het btw-systeem dat het gegeven dat een vrijstelling van kracht is, met zich brengt dat daardoor geen belastbaar feit invoer van goederen plaatsvindt.

Bij het eventueel verschuldigd worden van btw ter zake van de belastbare handeling “levering van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” of ter zake van de belastbare handeling “de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” is het in het btw-systeem overigens de gebruikelijke volgorde, om eerst te onderzoeken of er een levering of dienst is, waarbij pas nadat een levering of dienst is vastgesteld, als één van de vervolgvragen die moeten worden beantwoord om na te gaan of er btw wordt verschuldigd, wordt onderzocht of er een vrijstelling van toepassing is.<sup>778</sup> Is er geen levering of dienst, dan hoeft de vraag of er een vrijstelling van toepassing is ter zake van de levering of dienst niet meer te worden beantwoord. Er is dan immers geen belastbaar feit om vrij te stellen. Het antwoord op de vraag of er al dan niet een vrijstelling van toepassing is, mist belang als er zich geen belastbaar feit voordoet.<sup>779</sup> Dat normaliter eerst wordt beoordeeld of een belastbaar feit van toepassing is, en pas daarna wordt beoordeeld of er een vrijstelling van toepassing is, hangt ook samen met de aard van bepaalde vrijstellingen. Vrijstellingen zijn van toepassing op leveringen, diensten, intracommunautaire verwervingen of invoer

778. Alvorens er sprake is van een van de hier genoemde belastbare handelingen, moet worden vastgesteld of er sprake is van een levering van goederen, of van een dienst, of die levering of dienst binnen het grondgebied van een lidstaat plaatsvindt, of de prestatie plaatsvindt door een als zodanig handelende belastingplichtige en of de levering of dienst onder bezwarende titel plaatsvindt. Als aan dit alles voldaan is, is er sprake van een aan btw onderworpen handeling. Het kan vervolgens zo blijken te zijn dat deze aan btw onderworpen handeling is vrijgesteld van btw, al dan niet met recht op aftrek van btw.

779. Omgekeerd: als eerst zou worden beoordeeld of een handeling is vrijgesteld, kan het, ook indien een vrijstelling van toepassing is, toch van belang zijn om te beoordelen of er een belastbaar feit plaatsvindt. Dit omdat het antwoord op de vraag of er sprake is van een belastbaar feit van belang kan zijn voor de omvang van het recht op aftrek van btw bij een belastingplichtige die een combinatie verricht van belaste en vrijgestelde prestaties.

van goederen. Om tot de toepassing van een vrijstelling te kunnen komen, moet dus eerst niet alleen zijn vastgesteld of er een belastbaar feit van toepassing is, maar ook welk belastbaar feit dat dan is. Er zijn onvoldoende redenen om in het btw-systeem bij het belastbare feit invoer van goederen een andere volgorde te hanteren.

#### 15.7 HET IN HET VRIJE VERKEER ZIJN VAN GOEDEREN EN BTW

In deze paragraaf ga ik in op het verband tussen het optreden van het belastbare feit invoer van goederen en het in het vrije verkeer zijn van goederen. In paragraaf 15.14 beschrijf ik het verband tussen het ontstaan van een douaneschuld en het in het vrije verkeer zijn van goederen.

Bij het belastbare feit invoer van goederen draait het bij goederen afkomstig uit derde landen en bij bepaalde goederen uit derdelandsgebieden, zoals volgt uit art. 30, eerste volzin, van de Btw-richtlijn om het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap die nog niet in het vrije verkeer zijn. In de omschrijving van de terminologie “invoer van goederen” in art. 30 van de Btw-richtlijn, wordt niet vermeld dat het belastbare feit invoer van goederen, naast het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, draait om het in het vrije verkeer brengen van goederen. Het belastbare feit treedt echter, afgezien van de situatie van het binnenbrengen van in het vrije verkeer zijnde goederen uit derdelandsgebieden, alleen op als er sprake is van goederen die ten tijde van het binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap nog niet in de Gemeenschap in het vrije verkeer zijn. Het gaat bij het belastbare feit invoer van goederen om een belastbaar feit, dat in het algemeen optreedt, ten tijde van het in het vrije verkeer komen van de goederen. Naar het oordeel van het HvJ worden btw en douanerechten verschuldigd “doordat goederen in de Gemeenschap worden ingevoerd en vervolgens in het economisch verkeer van de lidstaten worden gebracht”.<sup>780</sup> Het belastbare feit invoer van goederen hangt dus samen met goederen die niet in het vrije verkeer zijn,<sup>781</sup> en in het vrije verkeer worden gebracht. Het belastbare feit heeft dus een relatie met de sfeerovergang van goederen die in het vrije verkeer terechtkomen. In het btw-systeem zijn goederen na het optreden van het belastbare feit invoer van goederen normaliter aan te merken als goederen in het vrije verkeer.<sup>782</sup> Het belastbare feit invoer van goederen en het in het vrije verkeer brengen van goederen, zijn dus niet synoniem,<sup>783</sup> maar de begrippen hebben wel met elkaar te maken.

780. HvJ 28 februari 1984, nr. 294/82 (Senta Einberger (II)), ECLI:EU:C:1984:81, BNB 1987/6 m.nt. Ploeger, punt 18.

781. Afgezien van goederen die voor het binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap in een derdelandsgebied in het vrije verkeer waren.

782. Bij de douaneregeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer, kan het belastbare feit invoer van goederen zich reeds voordoen, ten aanzien van goederen, die ook na het optreden van het belastbare feit, zolang aan de voorwaarden van de regeling wordt voldaan, nog niet in het vrije verkeer zijn.

783. Vergelijk Van Laere 1990.

In art. 29 van het VWEU is geregeld welke goederen in het vrije verkeer zijn. Op grond van art. 29 van het VWEU worden als zich bevindend in het vrije verkeer in een lidstaat beschouwd de producten uit derde landen waarvoor in de lidstaat van invoer van de goederen de invoerformaliteiten zijn verricht en de verschuldigde douanerechten en heffingen van gelijke werking zijn voldaan en waarvoor geen gehele of gedeeltelijke teruggave van die rechten en heffingen is verleend. Niet in alle gevallen waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet buiten de situatie van de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer lijken de goederen in het vrije verkeer te komen gelet op de omschrijving van dit begrip in art. 29 van het VWEU. Niet alle goederen die worden binnengebracht in de Gemeenschap, worden namelijk overeenkomstig de douanevoorschriften in de Gemeenschap binnengebracht, waarbij, eventueel na het toepassen van een of meerdere douanerechtelijke regelingen of situaties, de douanerechten worden betaald en het belastbare feit invoer van goederen optreedt en de goederen in het vrije verkeer komen,<sup>784</sup> of de goederen de Gemeenschap verlaten zonder dat het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet. Er vindt nu eenmaal ook smokkel en andere niet-regelmatige invoer van goederen plaats.

Bij smokkel en andere niet-regelmatige invoer van goederen (bijvoorbeeld het onttrekken van goederen aan het douanetoezicht, of het gebruik of verbruik van goederen in een vrij entrepot of vrije zone, onder andere voorwaarden dan die volgens de douanewetgeving gelden), treedt normaliter het belastbare feit invoer van goederen op. Aan de invoerformaliteiten wordt dan echter juist niet voldaan en als bijvoorbeeld de smokkelhandelingen niet door de autoriteiten worden ontdekt, zullen ook de verschuldigde douanerechten niet worden betaald, omdat smokkelaars deze gelet op het vermoedelijke doel van hun activiteiten (het trachten de heffing van een douaneschuld en de heffing van btw te voorkomen, door in strijd te handelen met de regelgeving) normaliter niet op eigen initiatief zullen betalen.

Na het optreden van het belastbare feit invoer van goederen, kan er mijns inziens, buiten de situatie van goederen die zich bevinden onder de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer, van worden uitgegaan dat de goederen voor de toepassing van de btw-regelgeving in het vrije verkeer zijn.<sup>785</sup>

784. Afgezien van de toepassing van de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer.

785. Onder de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer kan het belastbare feit invoer van goederen zich voordoen ten aanzien van goederen die ook na het optreden van het belastbare feit nog niet in het vrije verkeer zijn. Bij de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer is er sprake van niet-communautaire goederen (art. 137 van het CDW; art. 250, eerste lid, van het DWU met betrekking tot niet-Uniegoederen). Het gaat dus om goederen die niet in het vrije verkeer zijn (art. 4, aanhef en onderdelen 7 en 8, van het CDW; art. 5, aanhef en onderdelen 23 en 24, van het DWU).

Na iets meer dan 33 maanden zal, zoals ik behandel in paragraaf 15.9.3.7 een douaneschuld zijn ontstaan voor de volle 100% van de douaneschuld die zou zijn ontstaan indien de goederen op de datum van het feitelijke binnenbrengen in het douanegebied in het vrije verkeer zouden zijn gebracht. Mijns inziens zijn goederen na dit tijdstip voor de toepassing van de Btw-richtlijn in het vrije verkeer.

In het btw-systeem kan zich mijns inziens ter zake van hetzelfde feitelijke binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap slechts eenmaal een belastbaar feit invoer van goederen voordoen.<sup>786</sup> Dat lijkt mij systematisch het meest passend in het btw-systeem, en lijkt mij ook voort te vloeien uit de tekst van de artikelen 70 en 71 van de Btw-richtlijn, waar het gaat over “het” belastbare feit.

Ook in het douanerecht zal mijns inziens ter zake van hetzelfde feitelijke binnenbrengen van goederen in het douanegebied slechts eenmaal, althans op één tijdstip,<sup>787</sup> een douaneschuld ontstaan. Voor zover in het btw-systeem voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten, bij het ontstaan van een douaneschuld,<sup>788</sup> zal zich het belastbare feit invoer van goederen mijns inziens ter zake van hetzelfde binnenbrengen ook maar eenmaal voordoen. Ik wijs in dit verband op het arrest van het HvJ in de zaak Wilhelm Kiwall KG.<sup>789</sup> Het ging in dit arrest om een douaneschuld. In dat arrest heeft het HvJ overwogen dat het ontstaan van een douaneschuld in een lidstaat geen ruimte laat voor het ontstaan van een douaneschuld in een andere lidstaat. Deze conclusie is naar het oordeel van het HvJ in overeenstemming met de idee van de douane-unie, die zich verzet tegen dubbele belasting van goederen bij hun binnenkomst in het douanegebied.

Voor de toepassing van art. 30 van de Btw-richtlijn, leid ik hieruit af dat de goederen waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich heeft voorgedaan, in het vrije verkeer van de Gemeenschap zijn, in de betekenis die het begrip in het vrije verkeer van de Gemeenschap zijn heeft in de Btw-richtlijn.<sup>790</sup> Om bij de uitleg van art. 30 van de Btw-richtlijn, een uitleg die afwijkt van de tekst van art. 29 van het VWEU te vermijden, lijkt er wellicht van te kunnen worden uitgegaan dat zich ten aanzien van goederen afkomstig uit derde landen waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich heeft voorgedaan niet nogmaals het belastbare feit invoer van goederen kan voordoen, waarbij men wellicht zou kunnen menen dat goederen ten aanzien waarvan het belastbare

786. Een uitzondering is mogelijk bij de toepassing van art. 216 van het CDW als de regeling actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem is toegepast. Hierbij kan op twee verschillende tijdstippen gezamenlijk het bedrag aan btw worden verschuldigd dat verschuldigd zou zijn geweest als de goederen direct voor het vrije verkeer zouden zijn aangegeven.

787. Het lijkt mij niet uitgesloten dat een douaneschuld ontstaat op een bepaald tijdstip waarbij een gedeelte van een douaneschuld ontstaat op grond van een ander art. in het CDW dan een ander gedeelte van de douaneschuld. Naar ik behandel in paragraaf 15.19.2 ontstaat bij het niet voldoen aan bepaalde voorwaarden voor de toekenning van een verlaagd recht bij invoer of van een nulrecht een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW een douaneschuld, op het tijdstip waarop de goederen onder de betrokken douaneregeling werden geplaatst. Deze douaneschuld betreft het verschil tussen het verlaagde tarief of nulrecht en het normaliter op dergelijke goederen toepasbare douanetarief. Op hetzelfde tijdstip ontstaat op grond van art. 201 van het CDW een douaneschuld, naar het verlaagde tarief of nulrecht.

Bij toepassing van art. 216 van het CDW is het wel mogelijk dat op twee verschillende tijdstippen gezamenlijk het bedrag aan btw wordt verschuldigd dat verschuldigd zou zijn geweest als de goederen direct voor het vrije verkeer zouden zijn aangegeven.

788. De mate van aansluiting van het belastbare feit invoer van goederen bij het ontstaan van een douaneschuld wordt geregeld in art. 71 van de Btw-richtlijn, welk art. ik voor een belangrijk deel behandel in paragraaf 15.8.

789. HvJ 20 september 1988, nr. 252/87 (Wilhelm Kiwall KG), ECLI:EU:C:1988:426, Jur. blz. 04753.

790. Behalve bij de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer.

feit invoer van goederen zich heeft voorgedaan niet als goederen in het vrije verkeer hoeven te worden aangemerkt in de zin van art. 30 van de Btw-richtlijn en dat dus voor het begrip goederen in het vrije verkeer als bedoeld in art. 30 van de Btw-richtlijn volledig kan worden aangesloten bij de tekst van art. 29 van het VWEU.

Een probleem in voormelde benadering doet zich voor als gesmokkelde goederen (die dus als de douanerechten niet zijn betaald, of de invoerformaliteiten niet zijn verricht, alleen gelet op de tekst van art. 29 van het VWEU niet in het vrije verkeer zijn in de zin van art. 29 van het VWEU) ten aanzien waarvan het belastbare feit invoer van goederen zich heeft voorgedaan later door een derde die bijvoorbeeld niet op de hoogte is van het gegeven dat er sprake is van niet-communautaire goederen onder intern communautair douanevervoer de Gemeenschap verlaten en daarna via een derde land opnieuw in de Gemeenschap worden binnengebracht, bijvoorbeeld vervoer van Duitsland naar Italië via Zwitserland. Er heeft zich dan reeds in verband met het eerste (gesmokkelde) binnenbrengen in de Gemeenschap van de goederen een belastbaar feit invoer van goederen voorgedaan. Het lijkt niet te passen in het btw-systeem dat zich in die situatie waarbij het belastbare feit invoer van goederen is opgetreden en de goederen daarna weliswaar buiten de Gemeenschap zijn geweest, maar dan alleen onder de regeling intern communautair douanevervoer, opnieuw een belastbaar feit invoer van goederen voordoet ter zake van het tweede feitelijke binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap. Om te voorkomen dat zich gelet op de tekst van art. 30 van de Btw-richtlijn wederom een belastbaar feit invoer van goederen voordoet ten aanzien van het tweede feitelijke binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap (bij het feitelijke binnenbrengen, of bij het onttrekken van de goederen aan, of bij het beëindigen van, het douanevervoer) lijkt het noodzakelijk, aan te nemen dat de goederen zich voor de betekenis van het begrip goederen in het vrije verkeer in de zin van art. 30 van de Btw-richtlijn in het vrije verkeer bevinden in de zin van art. 24 van het EG-Verdrag (thans: art. 29 van het VWEU).<sup>791</sup> Overigens zou het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen ter zake van het tweede feitelijke binnenbrengen in dit geval vermoedelijk niet tot verschuldigdheid van btw leiden, vanwege de vrijstelling voor terugkerende goederen op grond van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn.

Voor het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen, wordt in veel gevallen aangesloten bij het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld. Een douaneschuld, bijvoorbeeld ontstaan door het onttrekken van goederen aan douanetoezicht, of door het beëindigen van een douaneregeling, ontstaat slechts bij “aan rechten bij invoer onderworpen goederen”. In de term “aan rechten bij invoer onderworpen goederen” moet mijns inziens worden gelezen dat er geen sprake meer is van aan “rechten bij invoer onderworpen goederen” nadat een douaneschuld eenmaal is ontstaan, zolang de goederen

791. Ik merk hierbij op dat als de goederen worden geacht zich in het vrije verkeer te bevinden en de Gemeenschap worden binnengebracht uit een derdelandsgebied geen belastbaar feit invoer van goederen optreedt op grond van art. 30, tweede volzin, van de Btw-richtlijn. Het gaat immers om goederen die in het vrije verkeer zijn en worden vervoerd onder intern communautair douanevervoer met als begin- en eindpunt van het vervoer de Gemeenschap.



niet nogmaals worden binnengebracht in het douanegebied. Men zou ten aanzien van het hier behandelde voorbeeld kunnen betogen dat het plaatsvinden van het tweede belastbare feit invoer van goederen voor zover wordt aangesloten bij het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld zich niet zal voordoen, omdat er geen douaneschuld ontstaat, bij grensoverschrijding, bij het onttrekken van de goederen aan, of het beëindigen van, de douaneregeling intern communautair douanevervoer. Het lijkt mij dat de term aan “rechten bij invoer onderworpen goederen” nauw verwant is, met het niet in het vrije verkeer zijn van goederen en dat de voormelde redenering niet afdoet aan het behoren te zien van de goederen in het voorbeeld ten tijde van het tweede feitelijke binnenbrengen als goederen in het vrije verkeer in de zin van art. 30 van de Btw-richtlijn.

Met betrekking tot het voorgaande voorbeeld kan worden opgemerkt dat ervan uitgaande dat de goederen die zijn gesmokkeld zich niet in het vrije verkeer zouden bevinden de goederen bij het tweede binnenbrengen onder een douaneregime kunnen worden geplaatst. In de situatie dat de goederen niet in het vrije verkeer zijn zal zich dan echter te zijner tijd voor een tweede maal het belastbare feit invoer van goederen voordoen, als er geen douaneregime meer van toepassing is, alvorens de in de Gemeenschap consumptief kunnen worden gebruikt.

Dat goederen worden geacht zich in het vrije verkeer te bevinden, lijkt mij los van het voorgaande, de meest elegante handelswijze om in het btw-systeem om te gaan met goederen waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich heeft voorgedaan. Het gaat er om, dat als ten aanzien van goederen het belastbare feit invoer van goederen eenmaal is opgetreden, de goederen zich daarna zonder beperkingen in het handelsverkeer kunnen bevinden, zoals alle goederen die in het vrije verkeer van de Gemeenschap zijn. Goederen behoren mijns inziens na het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen, op welke manier dat belastbare feit zich dan ook heeft voorgedaan, in het vrije verkeer van de Gemeenschap te komen, mits er geen sprake is van absoluut verboden goederen.

Zoals vermeld kan onder de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer het belastbare feit invoer van goederen zich overigens voordoen, ten aanzien van goederen die ook na het optreden van het belastbare feit invoer van goederen nog niet in het vrije verkeer zijn.

Op grond van de tekst van art. 29 van het VWEU kunnen goederen slechts in het vrije verkeer zijn als de verschuldigde douanerechten en heffingen van gelijke werking zijn voldaan. Mijns inziens kan de betaling van douanerechten om goederen aan te merken als goederen in het vrije verkeer in het btw-systeem echter niet worden vereist bij goederen die bijvoorbeeld door smokkel (art. 202 van het CDW) in de Gemeenschap zijn binnengebracht of in de Gemeenschap

aan douanetoezicht zijn onttrokken (art. 203 van het CDW).<sup>792</sup> Als bij bijvoorbeeld smokkel of onttrekking de invoerformaliteiten niet zijn verricht of de douanerechten niet zijn betaald, komen goederen mijns inziens in het vrije verkeer in het btw-systeem. In het btw-systeem zijn goederen, afgezien van bij toepassing van de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer, in het vrije verkeer zodra het belastbare feit invoer van goederen is opgetreden, ook al is de verschuldigde btw niet betaald.

In het btw-systeem past bescherming van derden die van onregelmatige invoer niets weten en ook niet hadden hoeven te weten. We zien een dergelijke bescherming in de jurisprudentie van het HvJ inzake btw-fraude. Indien een belastingplichtige wist of had behoren te weten, dat deze door zijn of haar aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel was van btw-fraude, dan is er naar het oordeel van het HvJ, sprake van een deelnemer aan de btw-fraude en staat het aan de nationale rechter om het recht op aftrek van btw te weigeren.<sup>793</sup> Zij die in de handelsketen van niets wisten en ook niets hadden hoeven weten worden bij btw-fraude in hun recht op aftrek van btw beschermd en kunnen, voor zover ze aan de voorwaarden voldoen, gebruik maken van het recht op aftrek van btw.<sup>794</sup>

Als goederen worden binnengesmokkeld in de Gemeenschap zal op het tijdstip van grensoverschrijding het belastbare feit invoer van goederen optreden. Zij die daarbij zijn betrokken, zullen normaliter zijn aan te merken als belasting-schuldige. Als de goederen worden doorverkocht aan iemand die niets wist en ook niet had hoeven weten aangaande de onregelmatige invoer, verdient deze afnemer mijns inziens in het btw-systeem een gelijke bescherming als ware er sprake van fraude waar diegene niets van wist en ook niet had hoeven weten. Het is aan goederen normaliter niet te zien of de goederen al “van oudsher” in de Gemeenschap zijn, of regelmatig zijn binnengebracht in de Gemeenschap, of dat ze bijvoorbeeld zijn gesmokkeld of onttrokken aan het douanetoezicht. Het is voor een afnemer van goederen normaliter niet na te gaan en voor een leverancier (als die niet betrokken is geweest bij het binnenbrengen van de

792. Zowel de douaneschuld die ontstaat op basis van art. 202 van het CDW, als de douaneschuld die ontstaat op grond van art. 203 van het CDW zal onder de regeling van art. 79 van het DWU komen te vallen.

793. Justitiabelen kunnen in geval van fraude of misbruik namelijk geen beroep doen op het gemeenschapsrecht, thans het recht van de Unie. Zie HvJ 6 juli 2006, nrs. C-439/04 en C-440/04 (Axel Kittel en Recolta Recycling SPRL), ECLI:EU:C:2006:446, V-N 2006/42.13, punten 54 en 59 en HvJ 18 december 2014, nrs. C-131/13, C-163/13 en C-164/13 (Schoenimport “Italmoda” Mariano Prevetti vof e.a.), ECLI:EU:C:2014:2455, BNB 2015/61 m.nt. Bijl, punt 43. Voor een beschouwing over de buitenwettelijke uitsluitingsgrond voor het weigeren van het recht op aftrek van btw in het arrest in de zaak Axel Kittel en Recolta Recycling SPRL, zie Wolf 2010, blz. 101-119.

794. HvJ 12 januari 2006, nrs. C-354/03, C-355/03 en C-484/03 (Optigen Ltd e.a.), ECLI:EU:C:2006:16, V-N 2006/7.20, punt 51, HvJ 6 juli 2006, nrs. C-439/04 en C-440/04 (Axel Kittel en Recolta Recycling SPRL), ECLI:EU:C:2006:446, V-N 2006/46.19, punt 44 en HvJ 21 februari 2008, nr. C-271/06 (Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG), ECLI:EU:C:2008:105, V-N 2008/11.16. In het arrest in de zaak Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG overweegt het HvJ in punt 28 dat de rechtspraak op het gebied van het douanerecht volgens welke een marktdeelnemer die niet kan bewijzen dat aan de voorwaarden voor kwijtschelding van in- of uitvoerrechten is voldaan, ondanks zijn goede trouw de gevolgen daarvan moet dragen, niet kan worden toegepast op de specifieke situatie van een belastingplichtige die onder het gemeenschappelijk btw-stelsel valt, gezien de verschillen in opzet, voorwerp en doel tussen dat stelsel en het communautaire stelsel voor de heffing van douanerechten.

goederen in de Gemeenschap) normaliter ook niet aan te tonen dat de goederen van oudsher uit de Gemeenschap komen of regelmatig in het vrije verkeer zijn gebracht. De afnemer moet aan het gegeven dat de goederen zich niet meer zichtbaar onder douanetoezicht bevinden, vertrouwen kunnen ontlenen, als de afnemer niet beter weet of zou behoeven te weten, dat de goederen in het vrije verkeer zijn. Het past niet in het btw-systeem, dat een afnemer die van niets wist en ook niets behoefde te weten betreffende onregelmatigheden ten aanzien van het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, btw verschuldigd zou kunnen worden ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Het belastbare feit invoer van goederen behoort niet meer op te treden c.q. de afnemer behoort, mocht het belastbare feit toch optreden, niet als belastingschuldige te worden beschouwd.<sup>795</sup> Overigens zal de afnemer normaliter in de praktijk bescherming vinden in de nationale regeling waarbij een belastingschuldige wordt aangewezen. Het ligt namelijk niet voor de hand dat afnemende derden die niets van btw-fraude wisten of behoorden te weten in een nationale wettelijke bepaling ter uitvoering van art. 201 van de Btw-richtlijn worden aangewezen als belastingschuldige. De tekst van de Btw-richtlijn sluit een dergelijke aanwijzing echter niet uit.

In de nationale regelgevingen zal degene die niet van onregelmatigheden bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap wist of had moeten weten normaliter worden beschermd doordat die vermoedelijk niet als belastingschuldige zal worden aangemerkt. Dit doet er echter niet aan af dat aan goederen waarbij het belastbare feit invoer van goederen is opgetreden, niet te zien zal zijn dat de douanerechten niet zijn betaald, of dat de douaneformaliteiten niet zijn nagekomen. Reeds daarom behoren dergelijke goederen, nadat het belastbare feit invoer van goederen zich heeft voorgedaan, mijns inziens voor de btw als goederen in het vrije verkeer te worden beschouwd.

Gehele of gedeeltelijke teruggave van onder andere douanerechten brengt, gelet op de tekst van art. 29 van het VWEU, met zich dat goederen zich niet langer in het vrije verkeer bevinden. Het ligt voor de hand dat dit naast de teruggave van douanerechten ook ziet op kwijtschelding van douanerechten.

795. Ik wijs op het arrest HvJ 27 september 2007, nr. C-409/04 (Teleos plc e.a.), ECLI:EU:C:2007:548, BNB 2008/11 m.nt. Bijl. Het ging daar om een levering waarbij de afnemer zijn of haar verplichting om de goederen naar een andere lidstaat te vervoeren niet was nagekomen. Het bewijs dat de goederen naar een andere lidstaat waren vervoerd, bleek te zijn vervalst, buiten medeweten van de leverancier. Naar het oordeel van het HvJ mogen de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van levering een leverancier die te goeder trouw heeft gehandeld en bewijzen heeft aangeboden waardoor het recht op vrijstelling voor een intracommunautaire levering van goederen op het eerste gezicht wordt gestaafd, niet verplichten tot nabetaling van de over de goederen verschuldigde btw, wanneer de bewijzen vals blijken, zonder dat evenwel is aangetoond dat deze leverancier bij de belastingfraude is betrokken, voor zover de leverancier alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen de mogelijkheden van de leverancier ligt, om te zorgen dat de leverancier door de levering niet bij dergelijke fraude betrokken raakt. In deze situatie wordt naar het oordeel van het HvJ de afnemer de btw ter zake van de levering verschuldigd. De situatie bij goederen die in het vrije verkeer lijken te zijn, lijkt overeenkomsten te vertonen met deze situatie. Bij goederen die worden afgenomen en in het vrije verkeer lijken te zijn, ligt het mijns inziens voor de hand, dat degene die te goeder trouw de goederen heeft afgenomen en daarbij niet wist of kon weten, dat de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen niet is betaald, te beschermen, door deze afnemer niet de btw verschuldigd te laten worden.

Als (gedeeltelijke) teruggaaf of kwijtschelding van douanerechten wordt verleend zullen de goederen zich in het douanegebied of buiten het douanegebied kunnen bevinden. Voor wat betreft goederen die zich in het douanegebied bevinden, zonder dat de goederen onder een douanebestemming worden geplaatst, zij er op gewezen dat er slechts eenmaal, althans op één tijdstip, een douaneschuld kan ontstaan of het belastbare feit invoer van goederen kan optreden.<sup>796</sup> Mijns inziens blijven goederen waarvoor een gedeeltelijke teruggaaf of kwijtschelding van douanerechten of van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verleend en die zich in de Gemeenschap bevinden zonder dat de goederen onder een douanebestemming worden geplaatst in het vrije verkeer als bedoeld in het btw-systeem.

## **15.8 HET UITGESTELDE BELASTBARE FEIT**

### **15.8.1 Inleiding**

Het belastbare feit invoer van goederen treedt in bepaalde situaties later op dan het tijdstip van feitelijke binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap. Dit wordt geregeld in art. 71 van de Btw-richtlijn. Dit artikel is het belangrijkste artikel waar de verbinding wordt gelegd, of helaas beter geschreven: wordt getracht te leggen, tussen het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld. Als het artikel eenvoudig en eenduidig uitlegbaar zou zijn geweest, had wellicht een korte analyse van het artikel kunnen volstaan. Het artikel is echter in het geheel niet eenduidig uitlegbaar. Omdat de aansluiting van btw bij het douanerecht in essentie de kern vormt van mijn onderzoek, en binnen dit onderwerp art. 71 van de Btw-richtlijn het belangrijkste onderdeel van de btw-regelgeving vormt, vergt art. 71 van de Btw-richtlijn een uitgebreide analyse, met name tegen de achtergrond van de mijns inziens veel te onduidelijke tekst van het artikel.

In paragraaf 15.8.2 ga ik in op het tijdstip waarop het belastbare feit invoer van goederen optreedt en vergelijk dat met het tijdstip waarop de belastbare handeling invoer van goederen plaatsvindt. In paragraaf 15.8.3 ga ik in op de gelijktijdigheid van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen met het tijdstip van verschuldigdheid van de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. In paragraaf 15.8.4 ga ik in op de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn. Ik kom in die paragraaf tot de conclusie dat de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn te onduidelijk is om uit de tekst af te kunnen leiden wat er precies is bedoeld. In paragraaf 15.8.5 geef ik aan wat naar mijn idee de betekenis van art. 71 van de Btw-richtlijn is.

### **15.8.2 Tijdstip belastbare handeling**

In art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn wordt bepaald, dat wanneer goederen vanaf het binnenbrengen ervan in de Gemeenschap onder één van de in artikelen 156, 276 en 277 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties,

<sup>796</sup>. Een uitzondering is mogelijk bij de toepassing van art. 216 van het CDW.

onder een douaneregeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer of onder een regeling voor extern douanevervoer worden geplaatst, het belastbare feit pas plaatsvindt en de belasting pas wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen aan die regelingen of situaties worden onttrokken.

Uit de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn volgt dat het belastbare feit invoer van goederen en de verschuldigdheid van de bijbehorende btw in bepaalde omstandigheden pas op een later tijdstip optreedt, dan het tijdstip van feitelijke binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap.<sup>797</sup> Het belastbare feit invoer van goederen kan kennelijk in bepaalde omstandigheden op een later tijdstip dan het tijdstip van het belastbare handelen, bestaande uit het feitelijke binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap, of zelfs helemaal niet, optreden.

Aan de voorwaarden van art. 30 van de Btw-richtlijn lijkt, indien uitstel van het optreden van het belastbare feit op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn van toepassing is, te zijn voldaan. Niet in het vrije verkeer zijnde goederen<sup>798</sup> zijn, indien uitstel van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn van toepassing is, immers reeds feitelijk binnengebracht in de Gemeenschap, dus lijkt sprake te zijn van het belastbare handelen invoer van goederen als bedoeld in art. 30 van de Btw-richtlijn, hoewel het belastbare feit invoer van goederen zich gelet op art. 71 van de Btw-richtlijn nog niet lijkt te hebben voorgedaan.

In de situaties waarin art. 71 van de Btw-richtlijn van toepassing is, lijkt er dus, gelet op de tekst van art. 30 van de Btw-richtlijn, reeds sprake te zijn geweest van “invoer van goederen” als bedoeld in art. 30 van de Btw-richtlijn, en lijkt, gelet op het gebruik in de tekst van art. 2 van de Btw-richtlijn van de in art. 30 van de Btw-richtlijn gebruikte term “invoer van goederen”, op grond van art. 2, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn de aan btw onderworpen handeling ter zake van het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap reeds te hebben plaatsgevonden.<sup>799</sup>

Het lijkt wellicht merkwaardig dat het tijdstip van het zich voordoen van de aan btw onderworpen handeling bedoeld in art. 2 van de Btw-richtlijn, uit de pas kan lopen, met het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen. Toch bestaat hiertegen in beginsel geen bezwaar in het systeem

797. Dat het feitelijke binnenbrengen in de in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde situaties reeds heeft plaatsgevonden, volgt uit de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn, waarin het gaat over goederen, die “vanaf het binnenbrengen” in de Gemeenschap onder een van de vermelde regelingen worden geplaatst. De goederen die zich onder één van de in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties bevinden, zijn dus al feitelijk binnengebracht in de Gemeenschap.

798. Behalve bij goederen die in een derdelandsgebied in het vrije verkeer waren.

799. In de Engelse tekst wordt in art. 2 en in art. 30 van de Btw-richtlijn de term “importation of goods” gebruikt. In de Franse tekst wordt in art. 2 van de Btw-richtlijn de term “les importations de biens” en in art. 30 van de Btw-richtlijn de term “importation de biens” gebruikt. In de Duitse tekst wordt in art. 2 van de Btw-richtlijn de term “Einfuhr von Gegenständen” en in art. 30 van de Btw-richtlijn de term “Einfuhr eines Gegenstands” gebruikt.

van de Btw-richtlijn, met name gelet op de structuur van de Btw-richtlijn. Art. 2 van de Btw-richtlijn valt onder titel I van de Btw-richtlijn dat ziet op voorwerp en toepassingsgebied. In art. 2 van de Btw-richtlijn worden de aan btw onderworpen handelingen vermeld, zoals leveringen van goederen en invoer van goederen. In titel IV van de Btw-richtlijn komen vervolgens de belastbare handelingen aan de orde. Zo wordt omschreven wat een levering van goederen is en wat invoer van goederen inhoudt. In titel VI van de Btw-richtlijn wordt pas ingegaan op het belastbare feit. Daar wordt bijvoorbeeld in art. 63 van de Btw-richtlijn voor het belastbare feit levering van goederen bepaald dat het belastbare feit optreedt wanneer de levering wordt verricht. Het belastbare feit levering van goederen kan echter ook op een later tijdstip dan het verrichten van de levering plaatsvinden, namelijk op grond van art. 66 van de Btw-richtlijn gekoppeld aan het uitreiken van de factuur, of wanneer dat uitreiken had behoren te geschieden. Hier treedt een verschil op tussen het tijdstip van het belastbare handelen (het verrichten van de levering) en het tijdstip van het optreden van het belastbare feit (dat is gekoppeld aan het uitreiken van de factuur). Evenzo is het mogelijk dat er sprake is van het belastbare handelen invoer van goederen, maar dat het belastbare feit invoer van goederen toch nog niet optreedt, omdat dat op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn op een later tijdstip optreedt.

Een gedachte waarbij om het belastbaar handelen invoer van goederen op hetzelfde tijdstip plaatsvindt als het belastbare feit invoer van goederen bij toepassing van art. 71 van de Btw-richtlijn zou nog kunnen zijn, dat wellicht in art. 71 van de Btw-richtlijn een ander begrip binnenbrengen dan in art. 30 van de Btw-richtlijn wordt bedoeld. In art. 30 van de Btw-richtlijn zou dan in deze gedachtegang sprake zijn van een “juridisch” binnenbrengen. In art. 71 van de Btw-richtlijn kan dan een feitelijk binnenbrengen zijn bedoeld. Er is uitgaande van deze uitleg op het tijdstip van de grensoverschrijding van de goederen een feitelijk binnenbrengen in de Gemeenschap, echter het binnenbrengen is juridisch gezien nog niet voltooid. Juridisch wordt het binnenbrengen in deze gedachtegang bijvoorbeeld pas voltooid, als ook aan de voorwaarden van art. 70 of 71 van de Btw-richtlijn, waaronder eventueel de daar vermelde onttrekkingseis wordt voldaan. Men kan deze situatie vergelijken met de situatie bij dienstverlening. Een dienst kan enige tijd in beslag nemen. Op een bepaald moment vangt dienstverlening aan, en op een gegeven moment wordt de dienst voltooid. Denk in dit verband aan een accountantscontrole, die enige tijd in beslag neemt, en resulteert in een accountantsverklaring. Mijns inziens leidt deze gedachte niet tot het gelijktijdig plaatsvinden van het belastbare handelen en het belastbare feit invoer van goederen bij toepassing van art. 71 van de Btw-richtlijn. Binnenbrengen ziet mijns inziens alleen op de grensoverschrijding, ofwel het feitelijk passeren van de goederen van de buitengrens van de Gemeenschap. Dit binnenbrengen vindt op een bepaald tijdstip plaats en vormt geen duurhandeling. Ik zou daarom geen onderscheid willen maken tussen een feitelijk en een “juridisch” binnenbrengen. De regelgeving biedt daar geen aanknopingspunten voor. Feitelijk en “juridisch” binnenbrengen vinden gelijktijdig plaats.

Opvallend aan het voorgaande is, dat het gelet op de tekst van de Btw-richtlijn zo kan zijn dat op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn een belastbaar feit zich

uiteindelijk niet voordoet (bijvoorbeeld door wederuitvoer van de goederen), maar dat de belastbare handeling zich reeds heeft voorgedaan. Er is dus een belastbaar handelen, zonder dat dit ooit wordt gevolgd door een belastbaar feit. Om dit te voorkomen zou in de omschrijving van art. 30, of van art. 2, van de Btw-richtlijn wellicht rekening kunnen worden gehouden met de regelingen of situaties waarin, op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn, het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen wordt afgesteld.

Om aan de toepassing van art. 71 van de Btw-richtlijn toe te komen, moet sprake zijn van goederen die vanaf het binnenbrengen ervan in de Gemeenschap onder één van de in de artikelen 156, 276 en 277 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties, onder een regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer of onder een regeling voor extern douanevervoer worden geplaatst. Omdat één van de in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde situaties ziet op het binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen teneinde bij de douaneautoriteiten te worden aangebracht, valt te constateren dat bij niet-gesmokkelde goederen, het belastbare feit invoer van goederen vrijwel<sup>800</sup> altijd iets later zal optreden dan het tijdstip van het feitelijke binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap. Ook bij goederen die bij wijze van spreken zijn bestemd om vrij snel na het feitelijke binnenbrengen in de Gemeenschap, bijvoorbeeld door gebruik te maken van het zogenoemde groene kanaal op de luchthaven Schiphol, in het vrije verkeer te worden gebracht, doet het belastbare feit invoer van goederen zich nog niet voor op het tijdstip dat de goederen de buitengrens van de Gemeenschap overschrijden.

### 15.8.3 Tijdstip verschuldigheid

Bij de toepassing van art. 71 van de Btw-richtlijn wordt niet alleen het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen uitgesteld naar een later tijdstip dan het tijdstip waarop de invoer van goederen op grond van art. 30 van de Btw-richtlijn plaatsvindt, maar wordt ook de verschuldigheid van de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen uitgesteld naar een later tijdstip ("vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd"). Het belastbare feit invoer van goederen en de verschuldigheid van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen trekken samen op.

Het ligt voor de hand dat bij het belastbare feit invoer van goederen het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen gelijk is aan het tijdstip van de verschuldigheid van de btw. Het belastbare feit invoer van goederen staat namelijk in beginsel los van de handelsketen. Het belastbare feit invoer van goederen treedt slechts op vanwege grensoverschrijding van goederen, waarbij goederen feitelijk in de Gemeenschap worden binnengebracht. In het kader van het belastbare feit invoer van goederen, als uitgangs-

800. Ik wijs op hetgeen wordt behandeld in paragraaf 15.9.2.3 inzake goederen in een vrije zone of vrij entrepot. Voorts wijs ik op de paragrafen 15.17.3 en 15.9.1 inzake goederen die ten tijde van de grensoverschrijding reeds onder extern communautair douanevervoer verkeren, als er een douaneschuld ontstaat op grond van art. 203 of art. 204 van het CDW.

punt plaatsvindende ten tijde van het feitelijke binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, zijn er niet, zoals bij een levering of dienst, in verband waarmee goederen wellicht feitelijk worden binnengebracht in de Gemeenschap, vooruitbetalingen of facturen.

Vanzelfsprekend is er ter zake van het belastbare feit invoer van goederen een maatstaf van heffing waarover, als het belastbare feit niet is vrijgesteld, btw wordt verschuldigd. Waar het bij prestaties zoals leveringen en diensten voor de hand ligt voor de verschuldigdheid van btw rekening te houden met (vooruit)betalingen en het tijdstip van facturering, omdat normaliter door de belastingplichtige btw moet worden voldaan die door een ander aan de belastingplichtige behoort te worden betaald<sup>801</sup> is de situatie bij het belastbare feit invoer van goederen een andere. Het belastbare feit invoer van goederen staat los van het verrichten van een prestatie. Het belastbare feit doet zich in beginsel voor ten aanzien van de grensoverschrijding van de goederen en normaliter wordt een persoon die daarbij is betrokken de btw verschuldigd. Er zijn vanuit het btw-systeem onvoldoende redenen om de verschuldigdheid van de btw uit te stellen of te vervroegen, tot een vergoeding ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is ontvangen, vooruitbetaald of gefactureerd.

Er is bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, zoals ik in paragraaf 19.2 behandel, ook geen sprake van een tegenover het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap staande vergoeding, althans er is geen sprake van een tegenover het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap staande vergoeding die bruikbaar is als maatstaf van heffing.

Het belastbare feit invoer van goederen houdt verband met de grensoverschrijding van goederen. Degene die goederen volgens de geëigende procedures binnenbrengt in de Gemeenschap zal willen dat de goederen door de douaneautoriteiten worden vrijgegeven. De douaneautoriteiten zullen op hun beurt willen dat de verschuldigde btw wordt betaald ter zake van het binnenbrengen. Het lijkt verstandig bij het belastbare feit invoer van goederen het tijdstip van de verschuldigdheid van de btw te koppelen aan het vrijgeven van de goederen en daarmee aan het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen. De verschuldigdheid en de (zekerheidsstelling voor) de betaling van de btw kan redelijkerwijs worden gekoppeld aan het vrijgeven van de goederen, voor zover geen gebruik wordt gemaakt van douanerechtelijke regelingen of situaties om het belastbare feit invoer van goederen uit te stellen. Het niet-vrijgeven van de goederen vormt immers een bruikbaar middel dat op grond van de regelgeving kan worden gebruikt om de betaling van de verschuldigde btw veilig te stellen.

801. Een belastingplichtige is in het btw-systeem in feite een onbezoldigd belastingontvanger, die ontvangen btw betaalt aan de belastingautoriteiten en die door de belastingplichtige aan andere belastingplichtigen betaalde btw terugontvangt van de belastingautoriteiten.



#### 15.8.4 Tekst art. 71 Btw-richtlijn

##### *Tekst van het artikel*

Art. 71 van de Btw-richtlijn vormt, zo niet hét belangrijkste artikel, dan toch een kernartikel, van de Btw-richtlijn op het terrein van het (tijdstip van het) plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen. Art. 71 van de Btw-richtlijn is hét artikel dat de aansluiting regelt van (het tijdstip van) het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen bij (het tijdstip van) het ontstaan van een douaneschuld. Zoals ik hierna zal toelichten moet ik echter constateren dat het artikel te onduidelijk is, om er met voldoende zekerheid uit af te leiden wat in het artikel precies wordt geregeld. Met de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn wordt niet de vereiste rechtszekerheid bereikt. Om dit toe te lichten, citeer ik eerst art. 71 van de Btw-richtlijn. De tekst van het artikel luidt:

“1. Wanneer goederen vanaf het binnenbrengen ervan in de Gemeenschap onder een van de in de artikelen 156, 276 en 277 bedoelde regelingen of situaties, onder een regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten of onder een regeling voor extern douanevervoer worden geplaatst, vindt het belastbare feit pas plaats en wordt de belasting pas verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen aan die regelingen of situaties worden onttrokken.

Wanneer de ingevoerde goederen echter onderworpen zijn aan invoerrechten, aan landbouweffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van deze rechten zich voordoen.

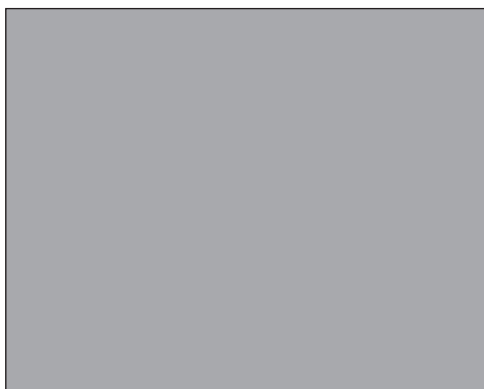
2. In de gevallen waarin de ingevoerde goederen niet aan een van de in lid 1, tweede alinea, bedoelde rechten zijn onderworpen, passen de lidstaten met betrekking tot het belastbare feit en het verschuldigd worden van de belasting de geldende bepalingen inzake invoerrechten toe.”

##### *Tekstueel gezien lijkt een zinsdeel zonder betekenis*

In de tekst van art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn wordt begonnen met het benoemen van een aantal regelingen of situaties. Als goederen onder één van die regelingen of situaties worden geplaatst, vindt het belastbare feit invoer van goederen, gelet op de tekst van art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn, plaats op het tijdstip waarop de goederen aan die regelingen of situaties worden onttrokken.

Uitgedrukt in een schema ontstaat het volgende beeld:

Schema 1:



Verzameling van goederen die vanaf het binnenbrengen in de Gemeenschap onder één van de in de artikelen 156, 276 en 277 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties worden geplaatst, en goederen die vanaf het binnenbrengen onder een regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer worden geplaatst en goederen die vanaf het binnenbrengen onder een regeling voor extern douanevervoer worden geplaatst.

Het bovenstaande blok representeert de regelingen en situaties waarin art. 71 van de Btw-richtlijn gelet op art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn van toepassing is.

Vervolgens wordt in het eerste lid, tweede volzin, van art. 71 van de Btw-richtlijn ingegaan op de situaties waarin de goederen “echter” zijn onderworpen aan invoerrechten, landbouwheffingen of heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid. In die situaties vindt het belastbare feit invoer van goederen plaats, en wordt de belasting verschuldigd, op het tijdstip waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van deze rechten zich voordoen.

Het moet hier naar ik aanneem gaan om een deelverzameling van de in het eerste lid, eerste volzin, van het artikel beschreven situaties, dus om goederen die deel uitmaken van de hiervoor in schema 1 opgenomen regelingen of situaties. Het gaat dus om de goederen die deel uitmaken van de in het schema opgenomen regelingen of situaties en die goederen betreffen die zijn onderworpen aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid. Zo ontstaat het volgende schema:

Schema 2



Verzameling van goederen die vanaf het binnenbrengen in de Gemeenschap onder één van de in de artikelen 156, 276 en 277 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties worden geplaatst, en goederen die vanaf het binnenbrengen onder een regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer worden geplaatst en goederen die vanaf het binnenbrengen onder een regeling voor extern douanevervoer worden geplaatst.

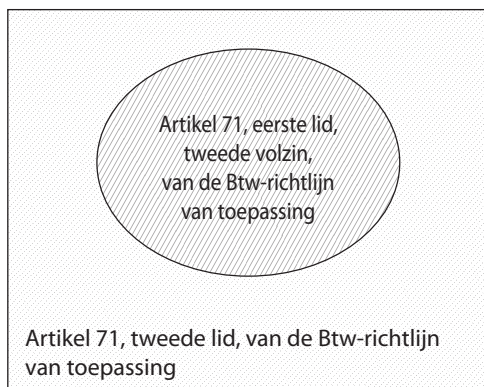
In schema 2 representeert het gearceerde gedeelte de situaties waarin de goederen zijn onderworpen aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid. In het gearceerde gedeelte is art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn van toepassing.

In de tekst van het tweede lid van art. 71 van de Btw-richtlijn wordt ingegaan op de situaties waarin de ingevoerde goederen niet aan één van de in het eerste lid, tweede alinea, bedoelde rechten zijn onderworpen. In die situaties worden met betrekking tot het belastbare feit en het verschuldigd worden van de belasting de geldende bepalingen van de invoerrechten toegepast. Het gaat hier, gelet op de tekst van het tweede lid, om alle situaties waarin art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn niet van toepassing is. Ik leid tekstueel uit de samenstelling van art. 71 van de Btw-richtlijn (“in de gevallen waarin de ingevoerde goederen niet aan een van de in lid 1, tweede alinea, bedoelde rechten zijn onderworpen”) af,<sup>802</sup> dat de tekst van art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn een aanvulling vormt op de tekst van art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn, voor het geval dat art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn niet van toepassing is. De situaties die niet onder de toepassing van art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn vallen, vallen dus kennelijk onder de toepassing van art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn, mits er tenminste sprake is van goederen, die worden geplaatst onder een regeling of situatie als bedoeld in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn. Het lijkt mij althans, dat het bij de toepassing van art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn zal moeten gaan om goederen die onder een regeling of

802. De Engelse, Franse en Duitse taalversie zijn op dit punt vergelijkbaar met de Nederlandse taalversie.

situatie worden geplaatst als bedoeld in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn. Grafisch uitgedrukt ontstaat het volgende schema:

Schema 3:



Verzameling van goederen die vanaf het binnenbrengen in de Gemeenschap onder één van de in de artikelen 156, 276 en 277 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties worden geplaatst, en goederen die vanaf het binnenbrengen onder een regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer worden geplaatst en goederen die vanaf het binnenbrengen onder een regeling voor extern douanevervoer worden geplaatst.

In schema 3 representeert het gestippelde gedeelte, de gevallen die onder één van de in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties vallen, maar die niet onder de werking van art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn vallen. Gelet op de tekst van art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn, is deze bepaling in die gevallen van toepassing.

Er ontstaat gelet op het voorgaande het volgende beeld:

\* Indien goederen die worden geplaatst onder één van de in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties zijn onderworpen aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, vindt het belastbare feit plaats en wordt de btw verschuldigd op het tijdstip waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van deze rechten zich voordoen (art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn, het gearceerde gedeelte in schema 2 en 3). In deze situaties is art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn kennelijk niet van toepassing, anders dan dat het, naar ik aanneem, moet gaan om goederen die onder art. 71, eerste lid, eerste zin, van de Btw-richtlijn vallen, dus om goederen die worden geplaatst, onder één van de daar bedoelde regelingen of situaties. Dit laatste is niet duidelijk verwoord in de tekst van de tweede volzin van art. 71, eerste lid, van de Btw-richtlijn, maar ik meen, dat alleen door dit aan te nemen een plaats voor de bepaling als tweede volzin van het artikel kan worden gerechtvaardigd. Als dit overigens niet zou worden aangenomen, dan zou ervan moeten worden uitgegaan, dat het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen, indien goederen

zijn onderworpen aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, altijd aansluit bij het tijdstip waarop het belastbare feit voor de invoerrechten, voor de landbouwheffingen of de heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, zich voordoet. Het lijkt, indien de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn zo zou zijn bedoeld, weinig zinvol om in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn bepaalde regelingen of situaties te onderscheiden. Zodra goederen zijn onderworpen aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, wordt immers uitgaande van deze uitleg van de tweede volzin van het eerste lid van het artikel voor het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van de verschuldigdheid van btw altijd aangesloten bij het tijdstip waarop het belastbare feit<sup>803</sup> voor de invoerrechten, voor de landbouwheffingen of de heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, zich voordoet. Het had, indien de tweede volzin van art. 71, eerste lid, van de Btw-richtlijn als hoofdregel zou zijn bedoeld, voor de hand gelegen dat deze regel ten minste één van de artikelen 70<sup>804</sup> of 71<sup>805</sup> van de Btw-richtlijn zou openen.

Het gebruik van het woord “echter”<sup>806</sup> in de tekst van art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn drukt een beperkende tegenstelling uit.<sup>807</sup> Ik vermoed dat met dit woord is getracht, om een koppeling te leggen met de tekst van de eerste volzin van art. 71, eerste lid, van de Btw-richtlijn, zodat het bij de toepassing van art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn moet gaan om goederen die onder één van de in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties worden geplaatst.

\* Indien goederen niet zijn onderworpen aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, worden ter zake van het belastbare feit en ter zake van het verschuldigd worden van de belasting de geldende bepalingen inzake invoerrechten toegepast.<sup>808</sup> Ik neem ook hierbij aan, hoewel ook dit niet uitdrukkelijk in het tweede lid van het artikel wordt vermeld, dat het moet gaan om goederen die onder één van de in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties worden geplaatst.

803. In het CDW (en het DWU) komt de term belastbaar feit niet voor. Op grond van het CDW en het DWU zijn er verschillende wijzen waarop een douaneschuld kan ontstaan. In zoverre sluit het taalgebruik in de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn niet aan bij het douanerecht.

804. Op grond van welk artikel het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt op het tijdstip waarop de invoer van goederen, als bedoeld in art. 30 van de Btw-richtlijn, dus de grensoverschrijding van de goederen, plaatsvindt.

805. Op grond van welk artikel bij goederen die zich onder bepaalde regelingen of situaties bevinden het belastbare feit invoer van goederen op een later tijdstip plaatsvindt dan het tijdstip van de grensoverschrijding van de goederen.

806. In de Engelse taalversie wordt de term “however” gebruikt en in de Franse taalversie de term “toutefois”. In de Duitse taalversie ontbreekt het Duitse woord voor “echter”.

807. Van Dale 1999.

808. Art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn, het gestippelde gedeelte in schema 3.

Per saldo lijkt een merkwaardig regelgevingsbeeld te ontstaan. Art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn geeft de regel voor goederen die zijn onderworpen aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking (het belastbare feit vindt plaats en de btw wordt verschuldigd op het tijdstip waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van deze rechten zich voordoen).<sup>809</sup> Art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn geeft de hoofdregel in alle andere situaties<sup>810</sup> (het ter zake van het belastbare feit en het verschuldigd worden van btw toepassen van de geldende bepalingen inzake invoerrechten). In alle in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties, geldt dan dus, gelet op de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn, óf de regel van het eerste lid, tweede volzin, óf de regel van het tweede lid. In schema 3 is dit te zien, doordat voor de bedoelde regelingen of situaties alle ruimte óf is gearceerd óf is gestippeld. Er zijn bij goederen die worden geplaatst onder één van de in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties geen andere situaties meer over. In art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn wordt gelet op de tekst van het vervolg van het artikel dus kennelijk slechts geregeld, bij plaatsing onder welke regelingen of situaties art. 71 van de Btw-richtlijn van toepassing is.

Vreemd aan het voorgaande is dat het slotgedeelte van art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn, de tekst “vindt het belastbare feit pas plaats en wordt de belasting pas verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen aan die regelingen of situaties worden onttrokken”, uitgaande van voorgaande tekstuele interpretatie zonder betekenis is. Voor de in art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn bedoelde situaties, wordt immers in die tweede volzin geregeld op welk tijdstip het belastbare feit invoer van goederen en het verschuldigd worden van de btw zich voordoen. En voor alle andere situaties waarin art. 71 van de Btw-richtlijn wordt toegepast, wordt immers in het tweede lid van het artikel geregeld welke bepalingen ter zake van het belastbare feit en het verschuldigd worden van btw van toepassing zijn. De geldende bepalingen van invoerrechten moeten in de situaties bedoeld in het tweede lid worden toegepast ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en het verschuldigd worden van btw. Als de geldende bepalingen van de invoerrechten moeten worden toegepast met betrekking tot het belastbare feit en het verschuldigd worden van de btw, dan betekent dat naar mijn mening ten minste, dat het tijdstip waarop een douaneschuld ontstaat en het tijdstip waarop een douaneschuld wordt verschuldigd ook de tijdstippen zijn, waarop het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip waarop de verschuldigdheid van btw zich voordoen. Er zijn dan geen situaties meer over, waarvoor de regel “vindt het belastbare feit pas plaats en wordt de belasting pas verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen aan die regelingen of situaties worden onttrokken” van art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, van de Btw-richtlijn geldt.

809. Waarbij er sprake moet zijn van goederen die worden geplaatst onder één van de regelingen of situaties als bedoeld in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn.

810. Mits de goederen worden geplaatst onder één van de regelingen of situaties als bedoeld in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn.

Zowel bij de formulering “vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van deze rechten zich voordoen”,<sup>811</sup> als bij de formulering “passen de lidstaten met betrekking tot het belastbare feit en het verschuldigd worden van de belasting de geldende bepalingen inzake invoerrechten toe”,<sup>812</sup> worden kennelijk bepalingen inzake invoerrechten toegepast,<sup>813</sup> om te bepalen op welk tijdstip het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt en op welk tijdstip de btw wordt verschuldigd. Het tweede lid dient kennelijk om ervoor te zorgen, dat het voor de toepassing van de bepalingen inzake invoerrechten voor het bepalen van het tijdstip waarop het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet en voor het bepalen van het tijdstip waarop de btw wordt verschuldigd geen verschil uitmaakt of de goederen daadwerkelijk aan één van de in het eerste lid, tweede volzin, genoemde invoerrechten of heffingen zijn onderworpen.

De laatste riedel van art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn blijft dus, gelet op de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn, betekenisloos (er zijn immers geen situaties om de riedel op toe te passen). Dit is mede opvallend, omdat in dit tekstueel gezien kennelijk betekenisloze gedeelte van art. 71 van de Btw-richtlijn de term “onttrokken” wordt gebruikt. De Hoge Raad heeft uit het gebruik van de term “onttrekken” in art. 18 van de Wet afgeleid,<sup>814</sup> dat het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW<sup>815</sup> geen belastbaar feit invoer van goederen met zich brengt.<sup>816</sup> Uit het bedoelde arrest van de Hoge Raad leid ik af, dat de Hoge Raad ten tijde van het hiervoor bedoelde arrest van 14 maart 2001 betekenis toekende aan het begrip onttrekken. Inmiddels heeft het HvJ in zijn arrest in de zaak X BV<sup>817</sup> op basis van het begrip “onttrokken” in de tekst van een artikel uit de Zesde richtlijn dat tekstueel gezien sterke overeenkomsten vertoont met de tekst van de rechtsvoor-

811. In de Engelse taalversie: “the chargeable event shall occur and VAT shall become chargeable when the chargeable event is respect of those duties occurs and those duties become chargeable”. In de Franse taalversie: “le fait générateur intervient et la taxe devient exigible au moment où interviennent le fait générateur et l’exigibilité de ces droits”. In de Duitse taalversie: “treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem Tatbestand und Anspruch für diese Abgaben entstehen”.

812. In de Engelse taalversie: “Member States shall, as regards the chargeable event and the moment when VAT becomes chargeable, apply the provisions in force governing duties”. In de Franse taalversie: “les États membres appliquent les dispositions en vigueur en matière de droits de douane pour ce qui concerne le fait générateur et l’exigibilité de la taxe”. In de Duitse taalversie: “wenden die Mitgliedstaaten in Bezug auf Steuertatbestand und Steueranspruch die für Zölle geltenden Vorschriften an”.

813. Bij art. 71, tweede volzin, van de Btw-richtlijn kan het ook gaan om de toepassing van enkele andere heffingen.

814. Dit artikel dient mijns inziens in beginsel richtlijnconform te worden uitgelegd, naar het ten tijde van de feiten die ten grondslag lagen aan het arrest van de Hoge Raad geldende art. 10 van de Zesde richtlijn, dat de rechtsvoorganger was van art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn.

815. Ik behandel art. 204 van het CDW in paragraaf 15.19. Deze wijze van ontstaan van een douaneschuld zal na 1 juni 2016 indien het DWU volledig in werking treedt, vallen onder art. 79 van het DWU.

816. HR 14 maart 2001, nr. 35 960, ECLI:NL:HR:2001:AB0506, BNB 2001/206.

817. HvJ 15 mei 2014, nr. C-480/12 (X BV), ECLI:EU:C:2014:329, BNB 2014/183 m.nt. Van Slooten.

ganger<sup>818</sup> van art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn,<sup>819</sup> welk artikel sterke overeenkomsten vertoont met de tekst van het huidige art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn, afgeleid, dat het ontstaan van een douane-schuld op grond van art. 204 van het CDW wel een belastbaar feit invoer van goederen met zich brengt. Het zal hierbij natuurlijk wel moeten gaan om goederen die worden geplaatst onder regelingen of situaties waarin art. 71 Btw-richtlijn van toepassing is. Het is gelet op het arrest in de zaak X BV goed mogelijk dat het HvJ betekenis toekent aan het begrip onttrokken, zoals dat wordt gebruikt in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn. Dit is echter niet duidelijk. In dit verband is van belang dat het HvJ zijn motivering in het arrest in de zaak X BV niet op de bepaling die ziet op het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen baseert, maar op een bepaling die daar qua tekst overeenkomsten mee vertoont. Tekstueel gezien mist art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, van de Btw-richtlijn, waarin de term “onttrokken” wordt gebruikt mijns inziens betekenis.

*Poging betekenis te geven aan het “loze” zinsdeel, met name de onttrekkingseis*

Uitgangspunt bij de uitleg van een artikel van regelgeving, waaronder dus ook het zinsdeel “vindt het belastbare feit pas plaats en wordt de belasting pas verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen aan die regelingen of situaties worden onttrokken”, behoort mijns inziens te zijn, dat wordt vermoed, dat de regelgever niet zal hebben bedoeld zinledige teksten in een artikel op te nemen.

Ik meen, ervan uitgaande dat enige betekenis zou behoren te worden toegekend aan het slot van art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn, dat voor de situaties waarin het tweede lid van toepassing is (en waarbij dus de goederen niet zijn onderworpen aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid) op de één of andere manier met het zinsdeel “wordt de belasting pas verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen aan die regelingen of situaties worden onttrokken” zal zijn getracht, een aanvulling te geven op “passen de lidstaten met betrekking tot het belastbare feit en het verschuldigd worden van de belasting de geldende bepalingen inzake invoerrechten toe”.<sup>820</sup> Hiervan uitgaande zou wellicht een gedachte kunnen zijn, dat bij het toepassen van de bepalingen inzake de invoerrechten zoals bedoeld in art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen, de goederen toch moeten zijn onttrokken in de zin van art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn.

818. Zie paragraaf 15.21.

819. Zoals de Zesde richtlijn gold na inwerkingtreding van richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van Richtlijn 77/388/EEG, PbEG, 1991, L 376/1.

820. In de Engelse taalversie: “the chargeable event shall occur and VAT shall become chargeable”. In de Franse taalversie wordt in de eerste volzin van art. 30 van de Btw-richtlijn “le fait générateur et l'exigibilité de la taxe n'interviennent qu'au moment” gebruikt en in de tweede volzin wordt “le fait générateur intervient et la taxe devient exigible au moment” gebruikt. In de Duitse taalversie wordt “treten Steuertatbestand und Steueranspruch (...) zu dem Zeitpunkt ein” gebruikt.



Voor zover ik tracht betekenis te geven aan art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, van de Btw-richtlijn, meen ik dat de daar gegeven onttrekkingseis, uitgaande dat die geldt voor de in art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn bedoelde situaties, tekstueel gezien niet ook kan gelden voor de in art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn bedoelde situaties, omdat de tweede volzin van art. 71, eerste lid, van de Btw-richtlijn expliciet een eigen regeling voor het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit en het tijdstip van de verschuldigdheid van de btw bevat en daarbij in de tweede volzin dezelfde formulering wordt gehanteerd als in de eerste volzin (“vindt het belastbare feit (...) plaats en wordt de belasting (...) verschuldigd op het tijdstip”). Art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn bevat ook een dergelijke regeling, maar die houdt uitgaande van voormelde gedachte om betekenis te willen geven aan art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, van de Btw-richtlijn, wellicht niet meer in, dan dat naar de geldende bepalingen inzake invoerrechten wordt verwezen. Met de wil om aan art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, van de Btw-richtlijn enige betekenis toe te kennen, zou bij de situaties waarin art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn van toepassing is, wellicht de onttrekkingseis kunnen worden gesteld.

Het toekennen van enige betekenis aan art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, van de Btw-richtlijn leidt er, doordat in art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn zo duidelijk een eigen regeling voor het tijdstip van het optreden van het belastbare feit en het tijdstip van het verschuldigd worden van btw wordt gegeven, toe, dat indien art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn van toepassing is, wel sprake moet zijn van een onttrekking om aan het belastbare feit invoer van goederen toe te komen, terwijl om aan het belastbare feit invoer van goederen toe te komen geen sprake behoeft te zijn van een onttrekking bij de toepassing van art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn. Ik zie niet in, hoe het systematisch en teleologisch in het btw-systeem zou passen, dat bij toepassing van art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn wel een onttrekkingseis zou gelden, en bij toepassing van art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn niet, tenzij de onttrekkingseis zo ruim wordt uitgelegd, dat hier geen beperkingen ten aanzien van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen uit voortvloeien, in welke situatie art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, van de Btw-richtlijn alsnog zonder betekenis is. Ik wijs er overigens op dat de meeste goederen zullen zijn onderworpen aan de in het eerste lid genoemde rechten of heffingen, zodat de onttrekkingseis dan in de meeste situaties niet zou gelden.

#### *Verdere systematische en teleologische interpretatie*

De voormelde onevenwichtigheid (er geldt wel een onttrekkingseis, maar slechts als goederen niet aan bepaalde rechten of heffingen zijn onderworpen) doet zich mijns inziens echter niet voor. Ik meen namelijk dat de onttrekkingseis ook niet kan worden gesteld aan de in art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn bedoelde situaties. Ook voor zover ik namelijk betekenis zou willen geven aan art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, van de Btw-richtlijn lukt mij dit niet. Een dergelijke tekstuele uitleg vergt de nodige kunstgrepen en ook via teleologische of systematische interpretatie van de Btw-richtlijn lukt het mij niet, om betekenis toe te kennen aan art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, van de Btw-richtlijn.

Ik weet niet welk doel wordt gediend met een onttrekkingseis, althans in de betekenis die de term heeft in art. 203 van het CDW.<sup>821</sup>

Een dergelijke onttrekkingseis lijkt namelijk een beperking aan te brengen in de situaties waarin het belastbaar feit invoer van goederen optreedt ten opzichte van de situaties waarin een douaneschuld ontstaat. Systematisch gezien lijkt mij de meest logische uitleg van de Btw-richtlijn, dat in beginsel bij alle goederen, niet zijnde absoluut verboden goederen (verdovende middelen of vals geld), die feitelijk de Gemeenschap worden binnengebracht, en die niet onder intern communautair douanevervoer werden vervoerd en reeds in de Gemeenschap in het vrije verkeer waren ten tijde van het binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap, het belastbare feit invoer van goederen behoort op te treden. In sommige situaties waarin het daadwerkelijk verschuldigd worden van btw niet wenselijk is, kan het belastbare feit invoer van goederen worden vrijgesteld. In beginsel behoort mijns inziens echter op grond van de artikelen 2, 30, 70 en 71 van de Btw-richtlijn bij alle niet-communautaire goederen, en bij goederen uit het vrije verkeer uit derdelandsgebieden, die de Gemeenschap feitelijk worden binnengebracht het belastbare feit invoer van goederen op te treden. Op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn kan het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen worden uitgesteld bij goederen die worden geplaatst onder bepaalde regelingen of situaties, waarbij met name wordt aangesloten bij douanerechtelijke regelingen. Het belastbare feit vindt bij de toepassing van art. 71 van de Btw-richtlijn normaliter plaats op het tijdstip waarop een douaneschuld ontstaat. In beginsel behoort bij toepassing van art. 71 van de Btw-richtlijn mijns inziens in de situatie van uitstel van het belastbare feit ook bij ieder goed ter zake van ieder feitelijk binnenbrengen in de Gemeenschap bij het ontstaan van een douaneschuld het belastbare feit invoer van goederen op te treden. Het definitief niet optreden van het belastbare feit enkel en alleen omdat goederen die de Gemeenschap zijn binnengebracht niet zouden zijn onttrokken in de zin van art. 71 van de Btw-richtlijn, omdat de douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW ontstaat, vind ik systematisch en teleologisch geen juiste uitleg.

#### *Extra (onttrekkings)voorwaarde?*

Ik merk in verband met de tekstuele uitleg van art. 71 van de Btw-richtlijn op, dat de combinatie van het begrip “onttrokken” met de formulering “vindt het belastbare feit (...) plaats en wordt de belasting (...) verschuldigd op het tijdstip waarop” onduidelijk is. Deze formulering moet mijns inziens, gelet op de tekst ervan, zo worden geïnterpreteerd dat alleen het tijdstip wordt geregeld waarop het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet en het tijdstip waarop de btw wordt verschuldigd, en dat dus niet de voorwaarden waaronder het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet worden geregeld.

De voorwaarden waaronder het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet, zijn op een andere plaats in de Btw-richtlijn dan in art. 71 geregeld. Zo moet op grond van art. 30 van de Btw-richtlijn sprake zijn van goederen die worden bin-

821. Zie paragraaf 15.17.3 voor de betekenis van het begrip onttrekken in art. 203 van het CDW.

nengebracht in de Gemeenschap die zich niet in het vrije verkeer bevinden in de zin van art. 24 van het EG-Verdrag (thans: art. 29 van het VWEU), afgezien van in derdelandsgebieden in het vrije verkeer zijnde goederen.

Het belastbare feit invoer van goederen wordt in de in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn bedoelde situaties uitgesteld tot een later tijdstip, dan het tijdstip van grensoverschrijding (art. 70 van de Btw-richtlijn). In art. 71, eerste lid, van de Btw-richtlijn lijken geen extra voorwaarden te kunnen worden gesteld om tot het zich al dan niet voordoen van het belastbare feit invoer van goederen te kunnen komen. Slechts het tijdstip van het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen en de verschuldigdheid van de btw wordt in de in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde situaties uitgesteld ten opzichte van de grensoverschrijding van de goederen.<sup>822</sup> Het vereiste, dat sprake zou moeten zijn van een onttrekking als bedoeld in het eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn kan dan ook niet worden gesteld.

Het is overigens, zoals hiervoor vermeld, goed mogelijk dat het HvJ in het arrest in de zaak X BV<sup>823</sup> betekenis toekent aan het begrip onttrokken. Dit is echter niet duidelijk.

*Tekstuele betekenis door het betrekken van de term “ingevoerde goederen”?*

Het valt op dat in art. 71 van de Btw-richtlijn voor het eerst in de Btw-richtlijn de term “ingevoerde goederen” wordt gebruikt.<sup>824</sup> Aangezien het op grond van het eerste lid, eerste volzin, van art. 71 van de Btw-richtlijn in de in dat art. bedoelde situaties al gaat om goederen die zijn binnengebracht in de Gemeenschap, is om tot toepassing te komen van art. 71, eerste lid, tweede volzin, en art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn duidelijk dat de goederen moeten zijn binnengebracht in de Gemeenschap. Het lijkt dan niet nodig om in art. 71, eerste lid, tweede volzin, en in art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn in plaats van het begrip “goederen” de term “ingevoerde goederen” te gebruiken. Het gebruik van de term “ingevoerde goederen” kan verwarring scheppen. Wat zijn immers “ingevoerde goederen”? Wordt met die term gedoeld op goederen die feitelijk zijn binnengebracht in de Gemeenschap, of heeft “ingevoerd” in dit verband een andere betekenis, en wat is dan die betekenis? Het lijkt mij bij de “ingevoerde goederen” te gaan om goederen ten aanzien waarvan het belastbare feit invoer van goederen zich nog niet heeft voorgedaan. De goederen zijn wel “ingevoerd”, ofwel feitelijk binnengebracht in de Gemeenschap, maar er heeft zich nog geen belastbaar feit invoer van goederen voorgedaan.

822. Hierbij zij overigens opgemerkt dat het uitstel van het belastbare feit invoer van goederen op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn als wordt aangesloten bij het douanerecht ook kan leiden tot afstel van het belastbare feit invoer van goederen, bijvoorbeeld bij wederuitvoer van de goederen. In zoverre lijkt de regeling van het tijdstip waarop het belastbare feit invoer van goederen toch een voorwaarde voor het zich voordoen van het belastbare feit invoer te goederen met zich te brengen.

823. HvJ 15 mei 2014, nr. C-480/12 (X BV), ECLI:EU:C:2014:329, BNB 2014/183 m.nt. Van Slooten.

824. In de Engelse taalversie “imported goods”, in de Franse taalversie “biens importés” en in de Duitse taalversie “eingeführten Gegenstände”.

Er zou wellicht kunnen worden gedacht dat de term “ingevoerde goederen” in art. 71 van de Btw-richtlijn de betekenis heeft van goederen, waarbij zich het belastbare feit invoer van goederen heeft voorgedaan. Als argument ter ondersteuning daarvan kan worden aangevoerd, het gebruik van de term “ingevoerde goederen” in art. 168, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn, op grond van waarvan onder bepaalde voorwaarden aftrek mogelijk is van btw die is verschuldigd of is voldaan voor de in de lidstaat ingevoerde goederen. Dat in de tekst van de onderdelen a tot en met d, van art. 168 van de Btw-richtlijn alleen belastbare feiten worden vermeld, kan als een aanwijzing worden opgevat dat het bij de term “ingevoerde goederen” in onderdeel e van dat artikel ook handelt, om goederen ten aanzien waarvan het belastbare feit invoer van goederen zich reeds heeft voorgedaan. Hierbij zij overigens opgemerkt, dat in de Engelse taalversie van de Btw-richtlijn in art. 71 de term “imported goods” wordt gebruikt, terwijl in art. 168, aanhef en onderdeel e, een andere term, namelijk “the importation of goods” wordt gebruikt.<sup>825</sup>

Uitgaande van de gedachte dat met “ingevoerde goederen”, goederen worden bedoeld waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich heeft voorgedaan, openbaart zich een mogelijke zienswijze op art. 71 van de Btw-richtlijn, waarbij in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn wordt bepaald, wanneer het belastbare feit plaatsvindt en wanneer de btw wordt verschuldigd, namelijk op het tijdstip dat goederen aan de in die volzin bedoelde regelingen of situaties worden onttrokken. Daarvan uitgaande zou het zo kunnen zijn, dat als het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet, de goederen zijn onderworpen aan invoerrechten, aan landbouwheffingen, of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid. In dat geval, vindt het belastbare feit invoer van goederen plaats, op het tijdstip waarop het belastbare feit ter zake van deze rechten of het ontstaan van een douaneschuld en het verschuldigd worden ter zake van deze rechten zich voordoet. Mochten de goederen niet aan invoerrechten, aan landbouwheffingen, of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid zijn onderworpen, dan worden de bepalingen inzake invoerrechten toegepast. Een dergelijke uitleg lijkt mij niet passen bij de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn. In zowel de eerste volzin als in de tweede volzin van art. 71 van de Btw-richtlijn staat: “vindt het belastbare feit (...) plaats en wordt de belasting (...) verschuldigd”. Het is gelet op deze identieke zinsnede niet voor de hand liggend dat art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn slechts een aanvulling zou vormen, op de regel van de eerste volzin. Dat art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn slechts een aanvulling zou vormen op de eerste volzin had wellicht nog redelijkerwijs kunnen worden betoogd als in art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn slechts overeenkomstig art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn iets zou zijn geregeld in de trant dat de bepalingen inzake invoerrechten worden toegepast.

825. In de Franse taalversie wordt zowel in art. 71 van de Btw-richtlijn als in art. 168 van de Btw-richtlijn de term “les biens importés” gebruikt. In de Duitse taalversie wordt in art. 71 van de Btw-richtlijn de term “eingeführten Gegenstände” en in art. 168 van de Btw-richtlijn de term “Einfuhr von Gegenstände” gebruikt.

Uitgaande van de gedachte dat bij de toepassing van art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn sprake zou moeten zijn van “ingevoerde goederen”, waarmee zou worden bedoeld goederen waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich al heeft voorgedaan, begrijp ik niet wat met art. 71 van de Btw-richtlijn wordt bedoeld. In art. 71 van de Btw-richtlijn wordt kennelijk getracht een regeling te geven van het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van de verschuldigdheid van btw. Bij “ingevoerde goederen”, in deze gedachtegang dus goederen waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich reeds heeft voorgedaan, is het tijdstip van het ontstaan van het belastbare feit invoer van goederen en de verschuldigdheid van de btw reeds voorbij. Voor een dergelijke situatie hoeft dus niet meer te worden geregeld, wanneer dat belastbare feit zich voordoet, en is een regeling in art. 71, eerste lid, tweede volzin, en het tweede lid, van de Btw-richtlijn dus niet nodig. Mocht het belastbare feit invoer van goederen zich nog niet hebben voorgedaan, dan wordt in art. 71, eerste lid, tweede volzin, en het tweede lid van de Btw-richtlijn niet geregeld wanneer het belastbare feit invoer van goederen en de verschuldigdheid van btw zich dan zal voordoen. De regeling van art. 71, eerste lid, tweede volzin, en het tweede lid van de Btw-richtlijn ziet in deze gedachtegang immers slechts op goederen waarbij het belastbare feit zich reeds heeft voorgedaan en geeft daarvan uitgaande dus geen regeling betreffende goederen waarbij het belastbare feit zich nog niet heeft voorgedaan.

*Als douaneschuld ontstaat, treedt bij het tweede lid ook het belastbare feit invoer van goederen op*

In art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn wordt bepaald dat in de daar bedoelde situaties de lidstaten “met betrekking tot het belastbare feit en het verschuldigd worden van de belasting de geldende bepalingen inzake invoerrechten” toepassen. Als de geldende bepalingen inzake invoerrechten moeten worden toegepast met betrekking tot het belastbare feit invoer van goederen en het verschuldigd worden van de btw, dan betekent dat mijns inziens, dat wanneer, op welke wijze dan ook, een douaneschuld ontstaat, in de situaties waarin art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn van toepassing is, ook het belastbare feit invoer van goederen optreedt. Dit zou, indien op grond van de regels voor het ontstaan van een douaneschuld in bepaalde situaties geen douaneschuld zou ontstaan, met zich brengen, dat in die gevallen ook het belastbare feit invoer van goederen zich niet zou voordoen. Het lijkt er op dat de gebruikte formulering in art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn met zich brengt dat in de in dat lid bedoelde situaties in beginsel voorwaarden aan het optreden van het belastbare feit invoer van goederen worden gesteld door de voorwaarden die gelden voor het ontstaan van een douaneschuld. Gelet op het scala aan verschillende ontstaanswijzen van een douaneschuld op grond van het CDW zal bij goederen ten aanzien waarvan een douaneschuld kan ontstaan altijd wel een douaneschuld ontstaan wanneer de goederen in het vrije verkeer komen<sup>826</sup> en zal daarmee

826. Een uitzondering geldt voor goederen die zich onder de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer bevinden. Ten aanzien van dergelijke goederen kan al een douaneschuld ontstaan terwijl de goederen zich daarna niet in het vrije verkeer bevinden.

het belastbare feit invoer van goederen optreden als sprake is van een situatie waarbij art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn wordt toegepast. Hierdoor zijn met de tekst van art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn geen extra voorwaarden geïntroduceerd voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen.<sup>827</sup> Alleen het tijdstip van het optreden van het belastbare feit en het tijdstip van de verschuldigdheid worden dus in art. 71 van de Btw-richtlijn geregeld.

Ook voor zover ik dus betekenis zou willen geven aan art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, van de Btw-richtlijn lukt mij dit niet, naar volgt uit het voorgaande. Er geldt niet de voorwaarde dat er sprake moet zijn van een onttrekking in de zin van art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, van de Btw-richtlijn, ook niet in de situaties van art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn.

#### *Betekenis onttrekken*

Voorzover we gelet op het voorgaande al aan toepassing van dit zinsdeel toekomen, is de betekenis van het begrip onttrekken in art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, van de Btw-richtlijn onduidelijk.

De eventuele betekenis van het begrip onttrekken in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn is ruimer, dan het begrip onttrekken waarbij een douaneschuld in de zin van art. 203 van het CDW ontstaat. Het begrip onttrekken in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn moet, indien aan deze term betekenis wordt gegeven, het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW omvatten. Ik behandel dit in paragraaf 15.21. Ik wacht met deze behandeling tot nadat ik het begrip onttrekken in de zin van art. 203 van het CDW heb behandeld in paragraaf 15.17.3.

Het was geruime tijd onduidelijk hoe het HvJ over het begrip onttrekken<sup>828</sup> in de zin van art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn en zijn rechtsvoorganger in de Zesde richtlijn zou oordelen. Uit het arrest van het HvJ in de zaak X BV<sup>829</sup> volgt, dat indien sprake is van een regeling of situatie als bedoeld in art. 71 van de Btw-richtlijn het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW een belastbaar feit invoer van goederen met zich brengt. Indien het begrip “onttrokken” in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn, betekenis heeft, kan dit resultaat alleen worden bereikt door een ruime uitleg van het begrip onttrekken, dat niet alleen het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 203 van het CDW omvat, maar ook het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW omvat.

827. Gelet op de tekst van in art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn is bij toepassing van dit lid sprake van goederen die niet aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid zijn onderworpen, zodat zich geen belastbaar feit invoer van goederen lijkt te kunnen voordoen, voor zover er op grond van art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten bij deze rechten en heffingen. Zoals ik in later in deze paragraaf zal behandelen, wordt mijns inziens met de tekst van het tweede lid bedoeld dat de bepalingen inzake invoerrechten analoog moeten worden toegepast.

828. In de Engelse taalversie gaat het over goederen die “cease to be covered by those arrangements or situations”. In het Frans gaat het over “les biens sortent de ces régimes ou situations”. In het Duits gaat het over “diesem Verfahren oder dieser sonstigen Regelung nicht mehr unterliegen”.

829. HvJ 15 mei 2014, nr. C-480/12 (X BV), ECLI:EU:C:2014:329, BNB 2014/183 m.nt. Van Slooten.

Overigens wordt ook bij goederen die in het vrije verkeer worden gebracht op grond van art. 201 van het CDW het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen geregeld in art. 71 van de Btw-richtlijn. De betreffende goederen zijn immers eerst (ten minste) aangebracht bij de douaneautoriteiten en in tijdelijke opslag geweest. Als het juist zou zijn dat er pas een douaneschuld zou ontstaan bij een onttrekking, waarbij dat begrip wordt opgevat zoals dat begrip is bedoeld in art. 203 van het CDW, dan zal zich gelet op art. 71 van de Btw-richtlijn geen belastbaar feit invoer van goederen voordoen als de douaneregeling in het vrije verkeer wordt gevolgd. Een dergelijke uitkomst lijkt mij in het btw-systeem onbestaanbaar.

#### *In het verleden wel betekenis*

Ik merk op dat de met art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, van de Btw-richtlijn vergelijkbare tekst “vindt het belastbare feit pas plaats en wordt de belasting pas verschuldigd op de datum waarop de goederen aan deze regeling worden onttrokken en ten verbruik worden aangegeven”<sup>830</sup> ten tijde van inwerkingtreding van de Zesde richtlijn (nog) wel betekenis had.

In art. 10, derde lid, van de Zesde richtlijn was oorspronkelijk namelijk de vergelijkbare formulering met de formulering die thans in art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn en in art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn wordt gebruikt slechts een facultatieve bevoegdheid van de lidstaten. De lidstaten konden het optreden van het belastbare feit invoer van goederen en het verschuldigd worden van de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen verbinden met het optreden van het belastbare feit en het verschuldigd worden van belasting ter zake van de communautaire rechten c.q. de vigerende bepalingen inzake invoerrechten toepassen met betrekking tot het belastbare feit en het verschuldigd worden van de btw. Kennelijk is bij het niet langer facultatief laten<sup>831</sup> van de regeling met betrekking tot het aansluiten van het belastbare feit invoer van goederen en de verschuldigdheid van btw bij de bepalingen inzake invoerrechten onvoldoende zorgvuldig nagegaan wat er

830. In de Engelse taalversie ging het over “when the goods cease to be covered by these arrangements and are declared for home use”. In de Franse taalversie stond vermeld: “au moment o les biens sortent de ce régime et sont déclarés pour la mise à la consommation”. In de Duitse taalversie ging het over: “die Gegenstände nicht mehr dieser Regelung unterliegen und zur Überführung in den freien Verkehr angemeldet werden”.

831. Bij de wijziging van de Zesde richtlijn door richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van Richtlijn 77/388/EEG, PbEG, 1991, L 376/1.

eigenlijk werd geregeld, althans is onvoldoende nagegaan of de tekst van de Zesde richtlijn voldoende duidelijk was.<sup>832</sup>

*Goederen die onder regelingen of situaties worden geplaatst*

De tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn bevat meer onduidelijkheden. In art. 71 van de Btw-richtlijn wordt geregeld dat het belastbare feit invoer van goederen op een bepaald tijdstip plaatsvindt en de btw op dat tijdstip wordt verschuldigd bij goederen die vanaf het binnenbrengen onder één van de in artikelen 156, 276 en 277 van de Btw-richtlijn “bedoelde regelingen of situaties (...) worden geplaatst”.<sup>833</sup>

Op grond van art. 156, eerste lid, van de Btw-richtlijn worden leveringen vrijgesteld van goederen “die bestemd zijn” voor het een of ander. Zo wordt bijvoorbeeld in art. 156, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn bepaald dat zijn vrijgesteld de leveringen van goederen “die bestemd zijn om onder een stelsel van douane-entrepots (...) te worden geplaatst”. Dit roept bij mij de vraag op wanneer sprake is van een in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde regeling of situatie. Is dat, om bij dit voorbeeld te blijven, wanneer de goederen zijn bestemd om onder een stelsel van douane-entrepot te worden geplaatst? Of is dat wanneer de goederen zich onder een stelsel van douane-entrepot bevinden? Of wellicht allebei?

De opvatting dat het, om bij dit voorbeeld te blijven, gaat om goederen die zijn bestemd om onder een stelsel van douane-entrepot te worden geplaatst, lijkt het beste aan te sluiten bij de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn. De vrijstelling van art. 156, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn is ten aanzien van douane-entrepots, enkel gericht op goederen die nog moeten worden geplaatst onder het stelsel van douane-entrepots, dus uitsluitend op leveringen van goederen die zijn bestemd om in een douane-entrepot te worden ondergebracht, en dus nog niet onder het stelsel van douane-entrepots zijn geplaatst. Voor de leveringen van goederen die onder het stelsel van douane-entrepots zijn geplaatst kan een vrijstelling gelden op grond van art. 160, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn, niet op grond van art. 156 van de Btw-richtlijn. Er lijkt tekstueel gezien ten aanzien van goederen die onder een stelsel van douane-entrepots zijn geplaatst geen sprake te zijn van een in art. 156, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn bedoelde regeling of situatie. Dergelijke goederen zijn immers niet langer bestemd voor plaatsing onder het

832. Wat er zij van facultativiteit in het verleden, de tekst van art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn suggereert geen enkele facultativiteit. Desondanks overweegt het HvJ in zijn arrest van 11 juli 2013, nr. C-273/12 (Harry Winston SARL), ECLI:EU:C:2013:466, punt 41, met mijn cursivering: “Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de btw bij invoer en de douanerechten enkele belangrijke kenmerken gemeen hebben: zij ontstaan doordat goederen in de Unie worden ingevoerd en vervolgens in het economisch verkeer van de lidstaten worden gebracht. Dit parallelisme wordt trouwens bevestigd door het feit dat de lidstaten op grond van art. 71, lid 1, tweede alinea, van de Btw-richtlijn het belastbare feit en het verschuldigd worden van de btw bij invoer *mogen* verbinden met het belastbare feit en het verschuldigd worden van de douanerechten (...)”.

833. In de Engelse taalversie gaat het over “arrangements or situation referred to”, in de Franse taalversie gaat het over “l’un des régimes ou l’une des situations visés”, in de Duitse taalversie gaat het over “einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne”.



stelsel van douane-entrepots. Deze goederen zijn namelijk reeds onder het stelsel van douane-entrepots geplaatst.

Ik neem echter aan dat bij de toepassing van art. 71 Btw-richtlijn in beginsel alleen goederen die de bestemming daadwerkelijk hebben bereikt onder de “bedoelde regelingen of situaties” vallen. In dit voorbeeld vallen dus goederen die onder een douane-entrepot zijn geplaatst (nadat de bestemming van de goederen genoemd in art. 156 van de Btw-richtlijn zich heeft gerealiseerd door in het voorbeeld van het stelsel van douane-entrepots de daadwerkelijke inslag van de goederen in een douane-entrepot) onder de toepassing van art. 71 van de Btw-richtlijn. Ik ga er van uit dat de regelgever evenals bij de toepassing van de regeling van het stelsel van douane-entrepots voor de douanerechten niet zal hebben gewild, dat het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet bij goederen die zijn opgeslagen in een douane-entrepot.<sup>834</sup> Ik neem aan dat art. 71 van de Btw-richtlijn zo dient te worden uitgelegd, dat de goederen die daadwerkelijk onder een stelsel van douane-entrepots, of zich onder een andere in art. 156 van de Btw-richtlijn genoemde regeling of situatie bevinden, onder de werking van art. 71 van de Btw-richtlijn vallen. Ik meen dat goederen die slechts zijn bestemd om onder een stelsel van douane-entrepots, te worden geplaatst niet vallen onder de regelingen of situaties bedoeld in art. 71 van de Btw-richtlijn. Ook ten aanzien van goederen die zijn bestemd voor de overige in art. 156 van de Btw-richtlijn genoemde regelingen of situaties ben ik van mening dat art. 71 van de Btw-richtlijn slechts van toepassing is, wanneer goederen zich daadwerkelijk onder zo’n genoemde regeling of situatie bevinden. De situatie voorafgaand aan die waarbij goederen zich daadwerkelijk bevinden onder zo’n regeling of situatie, zoals het stelsel van douane-entrepots wordt, voor zover nodig, gedekt door art. 156, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn, betreffende goederen die zijn bestemd om bij de douane te worden aangebracht, welke verwijzing mijns inziens wel ziet op goederen die slechts zijn bestemd om te worden aangebracht bij de douaneautoriteiten.

#### *Facultatieve vrijstellingen*

In de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn wordt verwezen naar de regelingen of situaties bedoeld in art. 156 van de Btw-richtlijn. Op grond van art. 156 van de Btw-richtlijn kunnen lidstaten vrijstelling verlenen van leveringen van goederen bestemd voor bepaalde regelingen of situaties. De verwijzing in art. 71 van de Btw-richtlijn kan zodanig worden gelezen dat het belastbare feit invoer van goederen alleen wordt uitgesteld, indien de betreffende lidstaat ook daadwerkelijk gebruik heeft gemaakt van de keuze voor vrijstelling van leveringen die zich bevinden onder de in de in art. 156 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties, of van goederen die daarvoor zijn bestemd. Ik ga er echter vanuit dat de regeling van het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn niet afhankelijk is van de keuze die lidstaten hebben gemaakt om leveringen van goederen die zich bevinden onder de in art. 156 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situ-

834. Tenminste zolang er geen sprake is van een onttrekking aan die regeling en aan alle voorwaarden wordt voldaan.

aties, of leveringen van goederen die daarvoor zijn bestemd al dan niet vrij te stellen.

Mijns inziens geldt niet het vereiste dat de betreffende lidstaat gebruik moet hebben gemaakt van de keuze voor vrijstelling voor leveringen in een bepaalde regeling of situatie, opdat art. 71 van de Btw-richtlijn op die regeling of situatie van toepassing is. Indien het belastbare feit invoer van goederen slechts zou worden uitgesteld indien de betreffende lidstaat de desbetreffende leveringen vrijstelt, blijft mogelijk maar weinig over van de uitstelregeling van het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen van art. 71 van de Btw-richtlijn. Alle goederen die zich bij het overschrijden van de buitengrens nog niet onder extern douanevervoer bevinden en rechtmatig worden binnengebracht in de Gemeenschap, bevinden zich ten minste even in de situatie dat zij zijn bestemd om bij de douane te worden aangebracht alvorens een andere regeling of situatie als bedoeld in art. 71 van de Btw-richtlijn van toepassing wordt. Indien een lidstaat bijvoorbeeld de levering van goederen die zijn bestemd om bij de douane te worden aangebracht niet zou vrijstellen, dan zou dat, indien het vereiste zou gelden dat de betreffende lidstaat gebruik moet hebben gemaakt van de keuze voor vrijstelling van leveringen in een bepaalde regeling of situatie, opdat art. 71 van de Btw-richtlijn op die regeling of situatie van toepassing is, reeds tot geen enkel uitstel van het belastbare feit invoer van goederen meer leiden, tenzij sprake is van het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap die op het tijdstip van het binnenbrengen in de Gemeenschap reeds onder een regeling voor extern douaneverkeer zijn geplaatst.

Indien het zich voordoen van een belastbaar feit zou afhangen van een keuze die iedere lidstaat voor zich kan maken wordt eenduidigheid van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen bemoeilijkt. Het lijkt dat er dan een systeem zou moeten zijn, waarbij het passeren van binnengrenzen van de Gemeenschap<sup>835</sup> kan leiden tot het optreden van het belastbare feit invoer van goederen. In verband daarmee zouden goederen moeten worden gevolgd. Als de lidstaat van binnenkomst in de Gemeenschap immers de keuze heeft gemaakt om gebruik te maken van alle in art. 156 van de Btw-richtlijn bedoelde vrijstellingen, zou het belastbare feit invoer van goederen zich moeten voordoen als de goederen te zijner tijd in een lidstaat terechtkomen waar niet een bepaalde, voor uitstel van het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen benodigde, vrijstelling geldt. Het laten afhangen van uitstel van het belastbare feit invoer van goederen van de keuze van de lidstaten om al dan niet vrijstellingen ter zake van leveringen toe te passen, zou indruisen tegen de gedachte van de interne markt. Ook zou het verband tussen het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld of een belastbaar feit voor de rechten bij invoer daardoor aanmerkelijk zwakker worden.

835. De grenzen tussen de verschillende lidstaten. Het betreft andere grenzen dan die tussen de Gemeenschap en derdelandsgebieden.

#### *Verwijzing naar boor- en werkeilanden zinledig*

In art. 71 van de Btw-richtlijn is een verwijzing opgenomen naar onder andere art. 156, aanhef en onderdelen d en e, van de Btw-richtlijn. Dit leidt echter niet tot uitstel van het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit na het eindigen van een voorgaande regeling of situatie die onder art. 71 van de Btw-richtlijn viel. In art. 71, eerste lid, van de Btw-richtlijn wordt immers geregeld dat voor het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van het verschuldigd worden van btw wordt aangesloten, bij het ontstaan van een douaneschuld of het belastbare feit voor de invoerrechten, de landbouw-heffingen of heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid. De douaneschuld is in de in art. 156 aanhef en onderdelen d en e, van de Btw-richtlijn bedoelde situaties echter reeds ontstaan. Er is immers bij goederen bestemd voor boor- en werkeilanden geen sprake van een douaneregime of douanerechtelijke situatie op grond waarvan het ontstaan van een douaneschuld wordt uitgesteld. Daarmee is ook het belastbare feit invoer van goederen reeds opgetreden. Opname in art. 71 van de Btw-richtlijn van een verwijzing naar de van art. 156, aanhef en onderdelen d en e, van de Btw-richtlijn is daarmee zinledig. Het kan dat wordt bedoeld dat wel uitstel van het belastbare feit invoer van goederen optreedt, maar mocht dat het geval zijn, dan wordt in het artikel niet omschreven tot wanneer dat uitstel dan zou lopen.

#### *Wederuitvoer en belastbaar feit invoer*

Bij wederuitvoer<sup>836</sup> van goederen vindt op grond van de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn geen uitstel plaats van het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen, dit omdat (een verwijzing naar) die situatie niet is opgenomen in het artikel. Het past echter niet in het btw-systeem met het kenmerkende karakter van een verbruiksbelasting om het belastbare feit invoer van goederen toe te passen bij goederen die uiteindelijk niet in het vrije verkeer van de Gemeenschap terechtkomen. Wederuitgevoerde goederen waren voorafgaand aan de wederuitvoer niet in het vrije verkeer.<sup>837</sup> Het lijkt in het btw-systeem niet de bedoeling te zijn, goederen bij wederuitvoer alsnog te belasten. De douanebestemming wederuitvoer lijkt juist bedoeld, om het mogelijk te maken dat niet-communautaire goederen het douanegebied kunnen verlaten zonder dat een douaneschuld ontstaat. Het tijdstip waarop het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt, wordt mijns inziens bij wederuitvoer toch uitgesteld.

Uiteindelijk doet het belastbare feit invoer van goederen zich dan niet voor, doordat het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen bij daadwerkelijke wederuitvoer zelfs onbeperkt wordt uitgesteld. Als goederen die zijn geplaatst onder de regeling extern douanevervoer, actieve veredeling in de vorm van het schorsingssysteem of tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer de Gemeenschap verlaten, vindt het

836. Wederuitvoer kan alleen worden toegepast bij niet-communautaire goederen.

837. Afgezien van goederen uit derdelandsgebieden die op grond van de artikelen 276 en 277 van de Btw-richtlijn worden behandeld overeenkomstig de regeling wederuitvoer.

belastbare feit invoer van goederen niet plaats. Het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen wordt in deze situaties voorkomen, doordat het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn wordt uitgesteld.<sup>838</sup>

*Vernietiging, afstand van goederen aan de Schatkist, behandeling onder douanetoezicht en belastbaar feit invoer*

Op grond van de tekst van art. 71 Btw-richtlijn wordt geen uitstel verleend van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen bij de douanebestemming vernietiging of afstand van goederen aan de Schatkist. Mijns inziens geldt in het btw-systeem toch uitstel van het belastbare feit invoer van goederen in deze situaties. Bij de douanebestemming vernietiging worden goederen vernietigd, waarbij als dat in de Gemeenschap plaatsvindt, het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen onbeperkt wordt uitgesteld. Zoals ik zal behandelen in paragraaf 15.9.3.6 wordt op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn ten onrechte geen uitstel van het belastbare feit invoer van goederen verleend bij de douaneregeling behandeling onder douanetoezicht.

Bij de douanebestemming afstand van goederen aan de Schatkist moet de overheid mijns inziens even de gelegenheid krijgen om te bepalen wat de overheid met de (onverwacht) verkregen goederen wil gaan doen. Het kan dat de overheid de goederen gaat gebruiken, door verkoop of door te beschikken over de goederen, maar het kan ook dat de overheid besluit de goederen te vernietigen. Het lijkt mij daarom gepast dat ook bij toepassing van de douanebestemming afstand van goederen aan de Schatkist het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen wordt uitgesteld.<sup>839</sup> Wellicht worden de goederen immers vernietigd.

*“opvolgende regelingen of situatie”*

In de tekst van art. 71, eerste lid, van de Btw-richtlijn lijkt onvoldoende rekening te worden gehouden met opvolgende regelingen of situaties die onder art. 71, eerste lid, van de Btw-richtlijn vallen. Het moet gaan om goederen die “vanaf het binnenbrengen ervan in de Gemeenschap, onder een van de in de artikelen 156, 276 en 277 bedoelde regelingen of situaties, onder een regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten of onder een regeling voor extern douanevervoer worden geplaatst”. Deze tekst valt te lezen alsof het vanaf het binnenbrengen in de Gemeenschap van de goederen om één voor die goede-

838. Ik ga ervan uit dat het artikel zo moet worden gelezen dat het belastbare feit invoer van goederen in deze situaties niet plaatsvindt. Strikt genomen wordt uitgaande van de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen slechts uitgesteld zolang goederen zich onder de bedoelde regelingen bevinden. Als de goederen het douanegebied verlaten bevinden ze zich niet meer onder de regelingen wederuitvoer, actieve veredeling of tijdelijke invoer.

839. De douanebestemming afstand van goederen aan de Schatkist is niet expliciet opgenomen in art. 71 van de Btw-richtlijn. Zoals ik behandel in paragraaf 15.9.3.2 worden goederen die worden afgestaan aan de Schatkist geacht zich onder het stelsel van douane-entrepots te bevinden. Het stelsel van douane-entrepots is vermeld in art. 156 van de Btw-richtlijn. Ik ga er daarom van uit dat de regeling van art. 71 van de Btw-richtlijn werking heeft bij de douanebestemming afstand van goederen aan de Schatkist, hoewel de douanebestemming niet in art. 71 van de Btw-richtlijn wordt vermeld.

ren die worden binnengebracht niet meer wijzigende regeling of situatie moet gaan. Het lijkt mij dat het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van de verschuldigdheid van btw ook wordt uitgesteld, als goederen zich opvolgend onder meerdere regelingen of situaties bevinden, bijvoorbeeld goederen die bij het binnenbrengen onder extern douanevervoer zijn geplaatst en vervolgens onder een stelsel van douane-entrepot worden geplaatst. Het belastbare feit invoer van goederen zal zich in een dergelijke situatie nog niet voordoen zodra de eerste regeling regelmatig wordt beëindigd.<sup>840</sup> De goederen moeten, wil het tijdstip waarop het belastbare feit invoer van goederen optreedt en het tijdstip waarop de btw wordt verschuldigd verder worden uitgesteld, vanzelfsprekend na afloop van een regeling of situatie die onder art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn valt, wederom onder een in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn vermelde regeling of situatie worden geplaatst. Aangezien goederen die zijn bestemd om bij de douane te worden aangebracht ook een in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde situatie is, zullen goederen die zich onder één van de andere regelingen of situaties bevinden dan die van goederen die zijn bestemd om bij de douane te worden aangebracht en die zich niet onder de regeling extern douanevervoer bevonden op het tijdstip van feitelijke binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap, al ten minste aan hun tweede regeling of situatie bezig zijn.

*Goederen die zijn “onderworpen” aan bepaalde rechten of heffingen*

In de tekst van het eerste lid, tweede volzin, van art. 71 van de Btw-richtlijn gaat het over “goederen [die, AS] onderworpen zijn aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid”.<sup>841</sup> Vergelijkbaar taalgebruik<sup>842</sup> keert terug in art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn waar het overigens juist gaat om goederen die niet aan de bedoelde rechten zijn onderworpen. In het CDW wordt bij de omschrijving van het ontstaan van een douaneschuld de term “aan rechten bij invoer onderworpen goederen” gebruikt, dus in zoverre sluit het taalgebruik in art. 71 van de Btw-richtlijn aan bij het taalgebruik in het CDW.<sup>843</sup>

840. Dit lijkt ook te volgen uit HvJ 8 november 2012, nr. C-165/11 (Profitube spol. s r.o.), ECLI:EU:C:2012:692, V-N 2012/60.19, punt 46. Alleen wordt daar de vraag of goederen voorwerp zijn geweest van het belastbare feit invoer van goederen, mijns inziens ten onrechte, niet getoetst aan art. 10, derde lid, van de Zesde richtlijn (de rechtsvoorganger van art. 71 van de Btw-richtlijn), dat ziet op het tijdstip waarop het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt, maar aan art. 7, derde lid, van de Zesde richtlijn (de rechtsvoorganger van art. 61 van de Btw-richtlijn), waarin een overeenkomstig tekstgedeelte voorkomt als in art. 71, eerste lid, van de Btw-richtlijn, welk artikel echter ziet op de plaats van het belastbare feit invoer van goederen en niet op het tijdstip van het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen.

841. In de Engelse taalversie gaat het over “subject to”, in de Franse taalversie gaat het over “soumis à” en in de Duitse taalversie gaat het over “unterliegen”.

842. In art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn komt de tekst voor: “aan (...) bedoelde rechten zijn onderworpen”.

843. In een aantal andere taalversies wordt in art. 201 van het CDW wel een andere term gebruikt dan in art. 71 van de Btw-richtlijn. In de Engelse taalversie gaat het in art. 201 van het CDW over “liable to import duties”, in de Franse taalversie gaat het in art. 201 van het CDW over “passible de droits à l’importation” en in de Duitse taalversie van art. 201 van het CDW gaat het om “einfuhrabgabenpflichtige Ware”.

Het lijkt mij niet zuiver dat het in de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn gaat over het onderworpen zijn aan invoerrechten. Het ontstaan van een douaneschuld zal zich immers nog niet hebben voorgedaan, zolang sprake is van één van de in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties. Er kan bij goederen waarbij een douaneschuld kan ontstaan, lijkt mij, eventueel pas sprake zijn van een onderworpen zijn van goederen aan invoerrechten op het tijdstip dat een douaneschuld ontstaat. Het lijkt mij dat onderworpenheid aan douanerechten zich slechts voordoet op het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld en de verschuldigdheid daarvan. Wellicht kunnen ook goederen waarbij de douaneschuld is ontstaan, maar de douaneschuld nog niet is betaald, tekstueel gezien worden aangeduid als goederen die aan douanerechten zijn onderworpen.

#### *“onderworpen” en vrijstelling of douanetarief van nihil*

Er zijn mij nog enkele zaken onduidelijk aangaande de term “onderworpen” die wordt gebruikt in art. 71 van de Btw-richtlijn. Hoe is namelijk de situatie ten aanzien van goederen waarbij voor het douanerecht een vrijstelling of een douanetarief van nihil geldt? Is er bij een vrijstelling of een douanetarief van nihil sprake van onderworpenheid? Uit de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn volgt geen duidelijkheid hieromtrent. Ik vermoed dat met het begrip “onderworpen” ook de situaties zullen zijn bedoeld, waarbij er in het douanerecht een vrijstelling geldt of in het douanetarief een nihil-tarief van toepassing is. Zoals vermeld in paragraaf 15.6 past het niet in het btw-systeem dat het gegeven dat een vrijstelling van kracht is, met zich brengt dat daardoor geen belastbaar feit invoer van goederen plaatsvindt.

#### *“onderworpen” en goederen uit derdelandsgebieden*

Ik wijs inzake het begrip “onderworpen” voorts op de positie van goederen uit derdelandsgebieden. Vallen goederen die nadat zij in een derdelandsgebied reeds in het vrije verkeer waren, in de Gemeenschap worden binnengebracht onder art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn of onder art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn? Met andere woorden, kan bij dergelijke goederen sprake zijn van goederen die zijn “onderworpen” aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking in het kader van een gemeenschappelijk beleid?

Het lijkt mij dat de ratio van de verwijzing in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn naar de artikelen 276 en 277 van de Btw-richtlijn ligt in het gegeven dat de regelgever met betrekking tot het belastbare feit invoer van goederen, bij goederen uit een derdelandsgebied die al in het vrije verkeer zijn doordat ze uit het vrije verkeer van een derdelandsgebied komen, zoveel mogelijk dezelfde mogelijkheden van uitstel en afstel van het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen en van het tijdstip van de verschuldigdheid van btw wil bieden, als bij goederen die van buiten de Gemeenschap komen en waarvoor wel een douaneschuld kan ontstaan. Vanuit deze ratio is het verdedigbaar dat goederen uit het vrije verkeer uit derdelandsgebieden niet per definitie onder art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn vallen omdat de goederen nu eenmaal niet meer zijn onderworpen aan invoerrechten,

landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking, in die zin dat het ontstaan van het belastbare feit voor die rechten of het ontstaan van een douaneschuld zich niet meer kan voordoen.

Het lijkt mij dat bij goederen die in derdelandsgebieden in het vrije verkeer zijn voor wat betreft het al dan niet van toepassing zijn van art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn moet worden beoordeeld, of de goederen aan invoerrechten, landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking onderworpen zouden zijn geweest, indien sprake zou zijn geweest van het binnenbrengen in de Gemeenschap van niet in het vrije verkeer zijnde goederen. Indien dat het geval zou zijn geweest, dan ligt het voor de hand de reeds in een derdelandsgebied in het vrije verkeer zijnde goederen ten aanzien van het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen te behandelen overeenkomstig de goederen die niet in het vrije verkeer van de Gemeenschap zijn en die daadwerkelijk zijn onderworpen aan invoerrechten, landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking. Dergelijke goederen zouden dan moeten worden behandeld in overeenstemming met art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn. Ik teken hierbij aan dat de opvatting dat bij toepassing van art. 71 van de Btw-richtlijn op goederen uit het vrije verkeer uit derdelandsgebieden art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn van toepassing is, ook verdedigbaar is. De goederen zijn nu eenmaal niet meer onderworpen aan invoerrechten, landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking, omdat het ontstaan van een douaneschuld zich niet meer kan voordoen.

Op grond van art. 277 van de Btw-richtlijn nemen de lidstaten maatregelen om ervoor te zorgen dat de goederen die direct voorafgaande aan het feitelijke binnenbrengen in de Gemeenschap in het vrije verkeer waren in een derdelandsgebied, als het gaat om goederen die bij binnenbrengen in de zin van art. 30, eerste volzin, van de Btw-richtlijn in aanmerking konden komen voor de in art. 156 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties of de regeling tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten, onder dezelfde voorwaarden in de Gemeenschap kunnen verblijven als die welke gelden voor de toepassing van bedoelde regelingen of situaties. Ten aanzien van dergelijke goederen moeten de lidstaten dus zorgen dat de voorwaarden van de regelingen of situaties analoog worden toegepast.

*Samenvatting betekenis van het begrip “onderworpen” in art. 71*

De term “goederen [die, AS] onderworpen zijn aan invoerrechten” in art. 71 van de Btw-richtlijn moet naar ik meen worden geïnterpreteerd als “goederen waarbij het feitelijke binnenbrengen in de Gemeenschap van een goed dat niet in het vrije verkeer is kan leiden tot een belastbaar feit of het ontstaan van een douaneschuld ter zake van invoerrechten, landbouwheffingen of heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid”. Er is ook sprake van onderworpenheid indien een vrijstelling of een nihilstarief van toepassing is op het belastbare feit voor de invoerrechten, landbouwheffingen of heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid of op het ontstaan van de douane-

schuld. Ook goederen die in het vrije verkeer waren in een derdelandsgebied en in de Gemeenschap worden binnengebracht zijn voor de toepassing van art. 71 van de Btw-richtlijn aan te merken als goederen die zijn onderworpen aan invoerrechten indien er sprake zou zijn geweest van verschuldigdheid van invoerrechten, landbouwheffingen, of heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid indien de goederen niet in het vrije verkeer zouden zijn geweest op het tijdstip dat zij zijn binnengebracht in de Gemeenschap.

*Bepalingen “inzake invoerrechten” worden toegepast*

In art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn wordt een aantal rechten en heffingen vermeld. Indien goederen niet zijn onderworpen aan deze rechten of heffingen worden op grond van art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn de geldende bepalingen “inzake invoerrechten”<sup>844</sup> toegepast. Ik denk dat er niet veel goederen zijn die niet aan één van de voormelde rechten of heffingen zijn onderworpen. Ik heb hiervoor immers reeds aangegeven dat mijns inziens ook bij goederen die zijn vrijgesteld van douanerechten, of waarbij een nihil-tarief geldt voor de douanerechten art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn van toepassing is. Ook is art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn toepasbaar bij goederen uit het vrije verkeer van een derdelandsgebied. Ik volg in mijn analyse van art. 71 Btw-richtlijn, omdat de regelgever kennelijk meent, dat er ook goederen kunnen zijn die niet onder één van de voormelde rechten of heffingen vallen, dat er ook goederen kunnen zijn die niet onder een van de voormelde rechten of heffingen vallen. Voorbeelden van dergelijke goederen lijken echter lastig te vinden.

Het begrip “invoerrechten” is in de Btw-richtlijn niet gedefinieerd, waardoor niet duidelijk is, waarop met de term invoerrechten precies wordt bedoeld. Rechten bij invoer worden in het CDW<sup>845</sup> omschreven als: de douanerechten en heffingen van gelijke werking die bij de invoer van goederen van toepassing zijn en belastingen bij invoer die zijn vastgesteld in het kader van het gemeenschappelijk landbouwbeleid of in het kader van de specifieke regelingen die op bepaalde door verwerking van landbouwproducten verkregen goederen van toepassing zijn. De tekst van de Btw-richtlijn bevat geen aanwijzing dat voor de betekenis van het begrip invoerrechten wordt aangesloten bij het begrip “rechten bij invoer”<sup>846</sup> in het CDW. Wellicht wordt met het begrip “invoerrechten” in het tweede lid van art. 71 van de Btw-richtlijn bedoeld op de rechten en heffingen zoals benoemd in het eerste lid, maar dat ligt niet voor de hand omdat één van de daar vermelde rechten of heffingen de term “invoerrechten” is en dit begrip in het tweede lid als uitgangspunt toch wel hetzelfde zal betekenen als hetzelfde begrip op een andere plaats in hetzelfde artikel.

844. In de Engelse taalversie “customs duties”, in de Franse taalversie “droits de douane” en in de Duitse taalversie “Zölle”.

845. Art. 4, aanhef en onderdeel 10, van het CDW.

846. In de Engelse taalversie “import duties”, in de Franse taalversie “droits à l’importation” en in de Duitse taalversie “Einfuhrabgaben”.



Als zou zijn bedoeld op rechten bij invoer zoals omschreven in het CDW, wat mede gelet op de tekst van de verschillende taalversies niet voor de hand ligt, zijn kennelijk de bepalingen inzake de douanerechten, de heffingen van gelijke werking die bij de invoer van goederen van toepassing zijn of de belastingen bij invoer die zijn vastgesteld in het kader van het gemeenschappelijk landbouwbeleid of in het kader van de specifieke regelingen die op bepaalde door verwerking van landbouwproducten verkregen goederen van toepassing.<sup>847</sup> Als het gaat om goederen die juist niet zijn onderworpen aan een dergelijke heffing of belasting, is het vervolgens de vraag welke regels dan moeten worden toegepast: die van de douanerechten, of bijvoorbeeld die van heffingen van gelijke werking. Indien zou moeten worden uitgegaan van de regels van een heffing van gelijke werking: de regels over de heffingen van gelijke werking op welk soort producten moeten dan als uitgangspunt worden genomen?

Ik ga ervan uit dat de regels op het gebied van douanerechten moeten worden toegepast, omdat dat het meest uitgebreide en meest voor de hand liggende handvat aan communautaire regelgeving op het terrein van het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie is.

In de tekst van art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn wordt dus bedoeld dat lidstaten met betrekking tot het verschuldigd worden van de btw de geldende bepalingen inzake invoerrechten toepassen. Ik neem aan dat dit niet ziet op de wijze van heffing door uitnodiging tot betaling, op aangifte of anderszins. Het zou namelijk niet voor de hand liggend zijn dit alleen te regelen voor situaties waarin goederen niet zijn onderworpen aan één van de in art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn bedoelde rechten of heffingen. Bovendien wordt de lidstaten op een andere plaats in de Btw-richtlijn, in art. 211, opgedragen nadere regels vast te stellen met betrekking tot de betaling van btw ter zake van invoer van goederen. De lidstaten mogen bepalen dat niet hoeft te worden betaald op het tijdstip van de invoer, maar op de periodieke btw-aangifte.

#### *Analoge toepassing bepalingen*

Op grond van de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn moeten in de situaties bedoeld in het tweede lid de geldende bepalingen inzake invoerrechten worden toegepast met betrekking tot het belastbare feit invoer van goederen. Op grond van de artikelen 201 tot en met 204 van het CDW ontstaat alleen een douane-schuld bij “aan rechten bij invoer onderworpen goederen”. Het gaat in art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn echter om goederen die niet aan invoerrechten, landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid zijn onderworpen. Ten aanzien van de in art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn bedoelde goederen kan dus

847. Ik merk op dat in het CDW heffingen van gelijke werking die bij de invoer van goederen van toepassing zijn en belastingen bij invoer die zijn vastgesteld in het kader van het gemeenschappelijk landbouwbeleid onderdeel vormen van de rechten bij invoer. In art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn worden landbouwheffingen en heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid apart benoemd naast de invoerrechten.

geen douaneschuld op grond van de artikelen 201 tot en met 204 van het CDW ontstaan, en lijkt er daarmee gelet op de tekst van art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn geen tijdstip te zijn waarop het belastbare feit invoer van goederen plaats kan vinden.

Ik meen dat voor zover met betrekking tot het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van de verschuldigdheid van btw op grond van art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn, de geldende bepalingen in het CDW over de situaties waarin en het tijdstip waarop een douaneschuld ontstaat moeten worden toegepast, de bepalingen in het CDW moeten worden toegepast, als ware er sprake van aan douanerechten onderworpen goederen.

Het zou gelet op het voorgaande beter zijn geweest als in plaats van de bepaling dat de geldende bepalingen inzake invoerrechten worden toegepast, zou zijn bepaald dat de geldende bepalingen inzake douanerechten analoog, of overeenkomstig, worden toegepast.

#### *Belastingschuldige?*

Bij het belastbare feit invoer van goederen is onder andere van belang, in welke situaties en op welk tijdstip, het belastbare feit invoer van goederen optreedt, waar het belastbare feit invoer van goederen optreedt, wanneer de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd en wie de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd. De situaties waarin het belastbare feit invoer van goederen optreedt, zijn geregeld in de artikelen 2 en 30 van de Btw-richtlijn. Het lijkt er op dat met de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn zal zijn bedoeld het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van verschuldigd worden van btw te regelen. Op de plaats van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen ga ik in hoofdstuk 16 nader in. Maar hoe zit het met de degene die de btw wordt verschuldigd? Art. 71, eerste lid, van de Btw-richtlijn gaat, alleen gelet op de tekst van het artikel, over het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van verschuldigdheid van de btw en niet over degene die de btw wordt verschuldigd. In art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn is opgenomen, dat in de daar bedoelde situaties de lidstaten met betrekking tot het belastbare feit en het verschuldigd worden van de btw de geldende bepalingen inzake invoerrechten toepassen. Gelet op deze tekst lijkt het erop, alsof in de in art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn bedoelde situaties, ook voor degene die de btw wordt verschuldigd, wordt aangesloten bij de bepalingen inzake invoerrechten. Het is mij onduidelijk waarom er alleen in de in art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn bedoelde situaties zou worden aangesloten bij de bepalingen inzake invoerrechten voor degene die de btw wordt verschuldigd. Het lijkt mij niet voor de hand liggend, ervan uitgaande dat in art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn voor degene die de btw wordt verschuldigd zou worden aangesloten bij degene die een douaneschuld wordt verschuldigd, om in de situaties van toepassing van art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn voor degene die de btw wordt verschuldigd niet aan te sluiten bij degene die een douaneschuld zou worden verschuldigd. Waarom immers niet aansluiten bij degene die een

douaneschuld wordt verschuldigd als de goederen wel aan bepaalde rechten of heffingen, waaronder douanerechten, zijn onderworpen en in andere situaties wel aansluiten bij degene die een douaneschuld zou worden verschuldigd?

Men kan zich in dit verband afvragen, hoe de regeling van art. 71 van de Btw-richtlijn zich verhoudt tot de regeling van de artikelen 201, 202 en 204 van de Btw-richtlijn: de btw is bij het belastbare feit invoer van goederen in beginsel verschuldigd door degene die de lidstaat van invoer als de tot voldoening van de belasting gehouden personen heeft aangewezen of erkend.<sup>848</sup> Ik vermoed gelet op art. 201 van de Btw-richtlijn, en gelet op de systematische discrepantie beschreven in de vorige alinea, dat met de tekst van art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn niet zal zijn bedoeld voor de bepaling van de belastingschuldige aan te sluiten bij de douaneschuldenaar en daarmee af te wijken van de regeling van de artikelen 201, 202 en 204 van de Btw-richtlijn. Ik moet echter constateren, dat de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn op dit punt onduidelijk is, en onvoldoende rechtszekerheid biedt.

#### *Conclusie*

Ik kom tot de conclusie dat art. 71 van de Btw-richtlijn zo onduidelijk is, dat er mijns inziens geen sprake is van behoorlijke regelgeving. De tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn dient mijns inziens zo spoedig mogelijk te worden aangepast en verduidelijkt. In hoofdstuk 32 doe ik een voorstel voor een aangepaste tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn.

#### **15.8.5 Conclusie analyse art. 71 van de Btw-richtlijn**

Zoals volgt uit het voorgaande is de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn te onduidelijk om voldoende rechtszekerheid te bieden. Art. 71 van de Btw-richtlijn vormt de verbinding tussen het optreden van het belastbare feit invoer van goederen en het ontstaan van een douaneschuld. Op grond van art. 70 van de Btw-richtlijn doet het belastbare feit invoer van goederen zich voor op het tijdstip waarop de invoer van goederen plaatsvindt. Art. 71 van de Btw-richtlijn vormt op dit uitgangspunt de afwijking, waarbij het belastbare feit invoer van goederen in veel gevallen wordt uitgesteld tot na de grensoverschrijding van de goederen. Bij de toepassing van art. 71 van de Btw-richtlijn wordt in veel gevallen aangesloten bij het ontstaan van een douaneschuld.

Ik ga in deze paragraaf aan de hand van een samenvatting in op wat art. 71 van de Btw-richtlijn mijns inziens betekent ten aanzien van goederen die zich onder één van de in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties bevinden. Ik betrek hierbij ook aspecten die eerder dan in paragraaf 15.8.4 in dit hoofdstuk aan de orde zijn gesteld.

Ingeval één van de in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties van toepassing is, treedt het belastbare feit invoer van goederen (nog) niet op

848. De belastingschuldige ter zake van het belastbare feit invoer van goederen behandel ik in hoofdstuk 17.

ten tijde van feitelijke binnenbrengen in de Gemeenschap van niet in het vrije verkeer zijnde goederen, of in het vrije verkeer zijnde goederen uit derdelandsgebieden. Er is, gelet op de tekst van art. 30 van de Btw-richtlijn, al sprake van het belastbare handelen invoer van goederen in de zin van art. 30 van de Btw-richtlijn, maar het belastbare feit invoer van goederen treedt toch (nog) niet op. Het optreden van het belastbare feit invoer van goederen, wordt, bij goederen die zich bevinden onder één van de in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties uitgesteld tot na de grensoverschrijding van de goederen, of afgesteld. Bij goederen die worden wederuitgevoerd, wordt het belastbare feit invoer van goederen mijns inziens (onbeperkt) uitgesteld.

Bij de toepassing van art. 71 van de Btw-richtlijn gaat het om goederen die zich bevinden onder één van de regelingen of situaties die worden vermeld, of waarnaar wordt verwezen, in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn. Het gaat hier voor zover wordt verwezen naar regelingen of situaties bedoeld in art. 156 van de Btw-richtlijn om goederen die zich daadwerkelijk bevinden onder de genoemde regelingen of situaties, niet om goederen die slechts zijn bestemd, om te worden geplaatst in de vermelde regelingen of situaties, uitgezonderd de situatie dat goederen zijn bestemd om bij de douane te worden aangebracht. De regeling van het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn, is voor zover het de verwijzingen betreft naar art. 156 van de Btw-richtlijn, niet afhankelijk van de keuze die lidstaten hebben gemaakt om de levering van goederen in de in art. 156 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties, of de levering van goederen bestemd om te worden geplaatst in de bedoelde regelingen of situaties al dan niet vrij te stellen. De verwijzing naar goederen bestemd voor boor- en werkeilanden is zonder betekenis.

Het uitstel van het belastbare feit invoer van goederen geldt ook ingeval van de douanebestemmingen wederuitvoer, vernietiging en afstand van goederen aan de Schatkist, en zoals ik zal toelichten in paragraaf 15.9.3.6, voor de douaneregeling behandeling onder douanetoezicht.

De verschillende regelingen of situaties als bedoeld in art. 71 van de Btw-richtlijn kunnen elkaar opvolgen, waarbij het artikel van toepassing blijft.

Eén van de in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde situaties, is die van goederen die zijn bestemd om bij de douane te worden aangebracht.<sup>849</sup> Ervan uitgaande dat alle goederen die niet de Gemeenschap worden binnengesmokkeld zijn bestemd om bij de douane te worden aangebracht, al is het maar om de goederen bij de douane aan te geven voor het vrije verkeer, vindt het belastbare feit bij

849. Art. 156, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn.

niet-gesmokkelde goederen vrijwel altijd<sup>850</sup> op een later tijdstip plaats dan het tijdstip van het feitelijke binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap. Het belastbare feit invoer van goederen doet zich dus, behalve bij smokkel, vrijwel nooit voor op het tijdstip van overschrijding van de goederen van de buitengrens, maar ten minste iets later.

In art. 71 van de Btw-richtlijn worden geen extra voorwaarden gesteld aan het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen, slechts het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van de verschuldigdheid van btw worden in bepaalde gevallen uitgesteld. Met name geldt niet de eis dat, wil het belastbare feit invoer van goederen zich voordoen, er sprake zou moeten zijn van een onttrekking als bedoeld in art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, van de Btw-richtlijn.

Een veel voorkomende situatie is die, waarbij goederen zijn onderworpen aan invoerrechten, landbouwheffingen, of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van het gemeenschappelijk beleid, indien een belastbaar feit zou optreden voor die heffingen of een douaneschuld zou ontstaan. Het belastbare feit invoer van goederen en het verschuldigd worden van btw vindt dan plaats, op het tijdstip waarop de douaneschuld ontstaat, of het tijdstip waarop het belastbare feit voor die rechten of heffingen optreedt, en waarop deze douaneschuld of andere communautaire rechten worden verschuldigd.

Met goederen “onderworpen” aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid in art. 71 van de Btw-richtlijn zijn ook de situaties bedoeld, waarbij een vrijstelling geldt of een nihil tarief van toepassing is.

Ook goederen die in het vrije verkeer zijn in een derdelandsgebied en in de Gemeenschap worden binnengebracht, moeten voor de toepassing van art. 71 van de Btw-richtlijn worden aangemerkt als goederen die zijn onderworpen aan invoerrechten, indien sprake zou zijn geweest van verschuldigdheid van invoerrechten, landbouwheffingen, of heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, indien de goederen uit derde landen zouden zijn binnengebracht in de Gemeenschap.

De wetgever van de Unie gaat ervan uit, dat goederen de Gemeenschap kunnen worden binnengebracht die niet zijn onderworpen aan invoerrechten, landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van het gemeenschappelijk beleid. Op grond van art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn passen de lidstaten als dit zich voordoet de geldende bepalingen

850. Bij gebruik of verbruik van niet-communautaire goederen in een vrije zone of een vrij entrepot onder andere voorwaarden dan in de douanewetgeving vermeldt, worden niet-communautaire goederen niet langer geacht zich niet in de Gemeenschap te bevinden. Hierbij kan men betogen dat dan ten aanzien van die goederen de grens van de Gemeenschap als het ware verspringt, waardoor het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet op het tijdstip van binnenbrengen in de Gemeenschap. Zie hierover paragraaf 15.9.2.3.

op het gebied van het ontstaan van een douaneschuld analoog toe met betrekking tot het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van het verschuldigd worden van de btw.

Op grond van de artikelen 201 tot en met 205 van het CDW ontstaat alleen een douaneschuld bij “aan rechten bij invoer onderworpen goederen”. Hoewel het in art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn lijkt te gaan, om goederen die niet aan rechten bij invoer zijn onderworpen, ga ik ervan uit dat art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn moet worden toegepast, alsof er bij de toepassing van de artikelen uit het CDW sprake is van aan rechten bij invoer onderworpen goederen.

Met art. 71 van de Btw-richtlijn lijkt niet te zijn bedoeld om voor de bepaling van de belastingschuldige aan te sluiten bij de douaneschuldenaar.

Zoals ik in paragraaf 15.8.4 heb beschreven, valt geen betekenis toe te kennen aan art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, van de Btw-richtlijn. Daarvan uitgaande worden in art. 71 van de Btw-richtlijn twee groepen situaties onderscheiden (die van art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn en die van art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn). In deze situaties wordt voor het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen en de verschuldigdheid van de btw (al dan niet analoog) aangesloten bij het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld of het tijdstip van het belastbare feit van de rechten en heffingen en bij het tijdstip van de verschuldigdheid daarvan. Hiervan uitgaande kan de vraag worden gesteld, waarom in art. 71 van de Btw-richtlijn eigenlijk meerdere situaties worden onderscheiden. Zou het immers niet eenvoudiger zijn geweest om te bepalen dat bij goederen die zich onder één van de regelingen of situaties bevinden die worden bedoeld in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn, voor het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van de verschuldigdheid van btw al dan niet analoog wordt aangesloten bij het ontstaan van een douaneschuld op grond van het CDW of de andere heffingen vermeld in art. 71 van de Btw-richtlijn?

Al met al lijkt art. 71 van de Btw-richtlijn slechts in te houden dat bij goederen die zich bevinden onder één van de in het artikel bedoelde regelingen of situaties het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van het verschuldigd worden van btw aansluiten bij het ontstaan van een douaneschuld of het belastbare feit voor de invoerrechten, landbouwheffingen of heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid. Als ter zake van de goederen geen invoerrechten, landbouwheffingen, of heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid worden verschuldigd wordt aangesloten bij de douanerechten.

In mijn onderzoek heb ik naast de btw niet betrokken andere belastingen dan de douanerechten. Andere invoerrechten, landbouwheffingen of heffingen van gelijke werking vallen buiten mijn onderzoek. Ik vraag me wel af waarom in art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn niet alleen wordt verwezen naar het ontstaan van een douaneschuld.

Ik heb hiervoor reeds opgemerkt dat niet duidelijk is wat wordt bedoeld met de term invoerrechten. Ook de verwijzing naar het belastbare feit voor de landbouwheffingen en de heffingen van gelijke werking roept bij mij onduidelijkheid op.<sup>851</sup> Wat als er immers meerdere heffingen van toepassing zijn? Is een antidumpingrecht, of een compenserende heffing ook een heffing van gelijke werking? Wordt in de verordening die een dergelijk invoerrecht of landbouwheffing of heffing van gelijke werking instelt, of in een uitvoeringsverordening daarvan, een tijdstip van het optreden van het belastbare feit geregeld die afwijkt van het optreden van het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit voor de douanerechten?

Normaliter zal bij goederen waarop een heffing van gelijke werking van toepassing is ook een douaneschuld ontstaan. Het lijkt er op dat een simpele bepaling in art. 71 van de Btw-richtlijn waarin met name alleen wordt verwezen naar het ontstaan van een douaneschuld de voorkeur zou verdienen. Deze regelgeving is immers op vrijwel alle goederen van toepassing. Zoals hiervoor behandeld is bijvoorbeeld ook bij een vrijstelling sprake van het ontstaan van een douaneschuld. Alleen bij absoluut verboden goederen lijkt geen douaneschuld te ontstaan. De regelgeving in het CDW biedt een goed communautair handvat om voor de btw bij aan te sluiten.

Zoals vermeld kom ik in hoofdstuk 32 met een voorstel voor een aangepaste tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn.

## 15.9 DOUANEBESTEMMINGEN EN ART. 71 BTW-RICHTLIJN

### 15.9.1 Inleiding

In paragraaf 1.2 heb ik aangegeven dat als er twee belastingen worden verschuldigd, waarbij voor elk van die belastingen wordt aangeknoopt bij het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie, het voor de hand ligt, dat de regels voor de ene belastingsoort aansluiten bij de regels van de andere belastingsoort,

851. In de toelichting op het voorstel voor de Zesde richtlijn, COM (73) 950, PbEG 5 oktober 1973, C-8, blz. 11, wordt over het optreden van het belastbare feit invoer van goederen, alvorens het gaat over het intracommunautaire stelsel, slechts opgemerkt:

“Voor wat betreft de invoer werd het in de tweede richtlijn gevolgde beginsel eveneens gehandhaafd.

Als algemene regel wordt ervan uitgegaan dat het binnenkomen van de goederen in het binnenland als belastbaar feit is te beschouwen, terwijl de belasting op dat tijdstip verschuldigd wordt. Indien evenwel de invoer is onderworpen aan invoerrechten, landbouwheffingen of belastingen met gelijke werking die in het kader van een gemeenschappelijke beleid zijn ingevoerd, is de verschuldigdheid van deze belasting om praktische redenen verbonden met de verschuldigdheid van deze gemeenschappelijke heffingen. Deze band is niet meer facultatief, zoals in de tweede richtlijn, doch wordt dwingend voorgeschreven. Zij beoogt met name technische moeilijkheden te vermijden, die zich op administratief niveau zouden kunnen voordoen, b.v. indien de douanerechten die in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen pas na de belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd worden.”

Er wordt dus niet toegelicht in welke gevallen moet worden aangesloten bij douanerechten, en in welke gevallen bij bijvoorbeeld belastingen met gelijke werking. Voorts zit er kennelijk geen principiële keuze achter om aan te sluiten bij deze heffingen, maar is deze aansluiting met name ingegeven om technische moeilijkheden op administratief niveau te vermijden bijvoorbeeld bij de bepaling van de maatstaf van heffing.

althans dat de beide belastingen vergelijkbare regels kennen. In paragraaf 15.1 tot en met paragraaf 15.8 heb ik behandeld, wanneer het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt. Ik ben ingegaan op de artikelen 2, 30, 70 en 71 van de Btw-richtlijn. Art. 71 van de Btw-richtlijn vormt de verbinding tussen het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld.

Er zijn in het douanerecht douanebestemmingen waarmee het goederenverkeer douane-technisch in goede banen wordt geleid en die het goederenverkeer vergemakkelijken. Door de werking van deze douanebestemmingen, waaronder de plaatsing van goederen onder douaneregelingen, zoals de douaneregeling douane-entrepot en de douaneregeling actieve veredeling in de vorm van het schorsingssysteem, mogen goederen in veel gevallen fysiek in de Gemeenschap zijn, zonder dat de goederen in het vrije verkeer van de Gemeenschap behoeven te worden gebracht en zonder dat een douaneschuld ontstaat, zolang aan de voorwaarden van de douanebestemmingen of douaneregelingen wordt voldaan.

Op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn vindt het belastbare feit invoer van goederen bij een aantal douanerechtelijk (geïnspireerde)<sup>852</sup> regelingen of situaties niet plaats op het tijdstip dat de goederen de buitengrens overschrijden, maar pas op het tijdstip waarop een douaneschuld<sup>853</sup> ontstaat. Ik zal in paragraaf 15.9 behandelen bij welke douanerechtelijke regelingen of situaties er voor het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten bij het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld en bij welke niet.

Dit uitstel in bepaalde situaties van het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van de verschuldigdheid van de bijbehorende btw tot na het tijdstip van grensoverschrijding van de goederen sluit aan bij de achtergrond van het belastbare feit invoer van goederen, waarbij het er, zoals ik in paragraaf 15.3 heb behandeld, om gaat dat goederen die worden binnengebracht in de Gemeenschap in beginsel uiterlijk wanneer de goederen in de consumptieve sfeer terecht komen aan een vergelijkbare btw-druk worden onderworpen als rust op soortgelijke goederen die zich van oudsher in de Gemeenschap in de consumptieve sfeer bevinden en die niet afkomstig zijn uit derdelandsgebieden. Goederen waarbij nog geen douaneschuld is ontstaan zullen zich normaliter niet in de consumptieve sfeer bevinden.<sup>854</sup> Er lijkt systematisch bezien dan ook geen bezwaar tegen te zijn dat in dergelijke situaties het optreden van het belastbare feit invoer van goederen wordt uitgesteld. Als nog geen dou-

852. Ten aanzien van goederen die zich direct voorafgaande aan het binnenbrengen in de Gemeenschap in het vrije verkeer bevonden in een derdelandsgebied ontstaat geen douaneschuld meer. Op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn bestaat bij deze goederen de mogelijkheid dat het belastbare feit invoer van goederen wordt uitgesteld onder dezelfde voorwaarden als die gelden bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap van goederen die niet in het vrije verkeer zijn.

853. Op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn wordt voor het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen in bepaalde situaties aangesloten bij het tijdstip van het ontstaan van een belastbaar feit of het ontstaan van een douaneschuld, ter zake van invoerrechten, landbouwheffingen of heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschap-pelijk beleid. In mijn onderzoek heb ik mij gericht op de aansluiting bij douanerechten.

854. Bij goederen die zich bevinden onder de regeling tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer is enig consumptief verbruik van de goederen wel mogelijk.



aneschuld is ontstaan bestaat voor de douanerechten nog de mogelijkheid om te besluiten goederen niet in te voeren en de goederen weder uit te voeren. Door in dergelijke gevallen waarin nog geen douaneschuld is ontstaan ook het optreden van het belastbare feit invoer van goederen uit te stellen wordt voorkomen dat er reeds een keuze voor wat betreft de bestemming van de goederen moet worden gemaakt voor de btw, terwijl die keuze nog niet hoeft te worden gemaakt voor de douanerechten. Waar het belastbare feit invoer van goederen haar bestaan ontleent aan het belasten van verbruik, brengt het verbruikskarakter van het btw-systeem, zolang er nog niet is gekozen om de goederen die zijn binnengebracht in de Gemeenschap in het vrije verkeer te brengen, met zich dat het nog niet wenselijk is dat btw wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

In de paragrafen 15.9.2 en 15.9.3 beschrijf ik met betrekking tot de verschillende douanebestemmingen die er zijn, bij welke daarvan op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen wordt uitgesteld. In paragraaf 15.9.2 behandel ik de douanebestemmingen. De douanebestemming plaatsing van goederen onder een douaneregeling werk ik uit in paragraaf 15.9.3. Ook ga ik in op de andere in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties. In paragraaf 15.9.4 ga ik in op goederen die zijn bestemd om te worden aangebracht en op tijdelijke opslag. In paragraaf 15.9.5 ga ik in op goederen bestemd voor boor- en werkelanden.

Ik ga er in paragraaf 15.9.1 tot en met paragraaf 15.9.5, tenzij anders vermeld, vanuit, dat het gaat om het binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen die nog niet in het vrije verkeer zijn en zijn onderworpen aan douanerechten. Het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap die alvorens ze werden binnengebracht reeds in het vrije verkeer waren in een derdelandsgebied beschrijf ik in paragraaf 15.9.6.

Voor zover voor wat betreft het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten bij het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld, is het van belang om te bezien op welke wijzen een douaneschuld kan ontstaan en na te gaan in hoeverre als wordt aangesloten bij het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld bij het ontstaan van een douaneschuld het belastbare feit invoer van goederen optreedt. De wijzen van ontstaan van een douaneschuld, en het antwoord op de vraag in hoeverre bij de verschillende wijzen van ontstaan het belastbare feit invoer van goederen optreedt, behandel ik in dit hoofdstuk vanaf paragraaf 15.11.

Ik ga zoals vermeld in paragraaf 1.8 uit van het positieve recht op grond van onder andere het CDW. Waar nodig zal ik aangeven hoe een en ander is geregeld in het DWU.

## 15.9.2 Douanebestemmingen

### 15.9.2.1 *Inleiding*

In deze paragraaf ga ik in op de verschillende douanebestemmingen. In paragraaf 15.9.2.2 komt de douanebestemming plaatsing onder een douaneregeling aan de orde. In paragraaf 15.9.2.3 ga ik in op de douanebestemming vrije zone of vrij entrepot. In paragraaf 15.9.2.4 ga ik in op de douanebestemming wederuitvoer. In paragraaf 15.9.2.5 ga ik in op de douanebestemming vernietiging. Ten slotte ga ik in paragraaf 15.9.2.6 in op de douanebestemming afstaan van goederen aan de Schatkist.

### 15.9.2.2 *Douaneregelingen*

De eerste douanebestemming die in het CDW wordt onderscheiden houdt in dat goederen kunnen worden geplaatst onder een douaneregeling. Er zijn acht douaneregelingen. Deze zal ik in paragraaf 15.9.3, na een beschrijving van de overige douanebestemmingen, behandelen.

### 15.9.2.3 *Vrije zone of vrij entrepot*

Het binnenbrengen van goederen in een vrije zone of in een vrij entrepot is een douanebestemming. Vrije zones en vrije entrepots zijn delen van het douanegebied of afgescheiden ruimten in het douanegebied. Het moet bij de toepassing van deze douanebestemming, voor wat betreft niet-communautaire goederen, gaan om goederen die niet onder een douaneregeling worden geplaatst en die niet worden gebruikt of verbruikt onder andere voorwaarden dan in de douanewetgeving vermeld.

Bij plaatsing van niet-communautaire goederen die niet onder een douaneregeling zijn geplaatst in een vrije zone of in een vrij entrepot, ontstaat nog geen douaneschuld, zolang de niet-communautaire goederen niet worden gebruikt of verbruikt onder andere voorwaarden dan in de douanewetgeving vermeld. Dit op grond van art. 71, juncto art. 156, eerste lid, aanhef, en onderdeel b, van de Btw-richtlijn.<sup>855</sup>

Indien niet-communautaire goederen worden gebruikt of verbruikt onder andere voorwaarden dan in de douanewetgeving worden vermeld, zal een douaneschuld ontstaan op grond van art. 205 van het CDW. Het belastbare feit invoer van goederen wordt wanneer niet-communautaire goederen die niet onder een douaneregeling zijn geplaatst worden gebruikt of verbruikt onder andere voorwaarden dan in de douanewetgeving worden vermeld niet langer uitgesteld en zal zich voordoen, als het tenminste gaat om een vrije zone of een vrij entrepot in het douanegebied dat deel uitmaakt van de Gemeenschap. De goederen vallen

855. Bij niet-communautaire goederen die zijn geplaatst in een vrije zone of in een vrij entrepot en die zich wel onder een douaneregeling bevinden, gelden voor wat betreft het optreden van het belastbare feit invoer van goederen de btw-regels ten aanzien van de betreffende douaneregeling en dus niet de btw-regels met betrekking tot het optreden van het belastbare feit invoer van goederen bij goederen die zijn geplaatst in een vrije zone of in een vrij entrepot. Als deze goederen zich bevinden in een vrije zone of een vrij entrepot dat deel uitmaakt van het douanegebied en de Gemeenschap, worden de goederen niet geacht zich buiten de Gemeenschap te bevinden.

immers niet meer onder de verwijzing in art. 71 van de Btw-richtlijn naar art. 156, eerste lid, aanhef, en onderdeel b, van de Btw-richtlijn.

In art. 166 van het CDW wordt bepaald dat niet-communautaire goederen die niet in het vrije verkeer zijn gebracht, en die niet onder een douaneregeling worden geplaatst en die niet worden gebruikt of verbruikt onder andere voorwaarden dan in de douanewetgeving vermeld, worden geacht zich niet in het douanegebied te bevinden. Op grond van art. 166 van het CDW worden goederen die worden gebruikt of verbruikt onder andere voorwaarden dan die volgens de douanewetgeving gelden voor de toepassing van de rechten bij invoer en de handelspolitieke maatregelen, evenals goederen die worden geplaatst onder een douaneregeling, geacht zich op het douanegebied te bevinden.

In de Btw-richtlijn ontbreekt een met art. 166 van het CDW vergelijkbare communautaire bepaling waarin wordt geregeld dat niet-communautaire goederen die niet in het vrije verkeer zijn gebracht, en die niet onder een douaneregeling worden geplaatst en die niet worden gebruikt of verbruikt onder andere voorwaarden dan in de douanewetgeving vermeld, worden geacht zich ook voor btw-doeleinden niet in de Gemeenschap te bevinden. Hierdoor zou men kunnen menen, dat de situatie zich voordoet dat de Gemeenschap voor wat betreft de vrije zone en het vrije entrepot ten aanzien van niet-communautaire goederen een gebied omvat dat geen onderdeel uitmaakt van het douanegebied. Ik vermoed dat als niet-communautaire goederen zich door de werking van deze douanebestemming buiten het douanegebied bevinden, ervan moet worden uitgegaan dat de goederen kunnen worden geacht zich ook voor btw-doeleinden niet in de Gemeenschap te bevinden. Het lijkt mij althans voor de hand liggend dat als de wetgever van de Unie bij niet-communautaire goederen in een vrije zone of vrij entrepot in beginsel nog niet wil dat douanerechten worden verschuldigd en daarbij heeft bepaald dat de betreffende niet-communautaire goederen worden geacht zich niet in het douanegebied te bevinden, dat voor het btw-systeem, waar deze wetgever ook uitstel van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen voor ogen heeft gehad, gelet op art. 71 van de Btw-richtlijn, dezelfde goederen ook worden geacht zich niet in de Gemeenschap te bevinden.

Voor zover ten tijde van het gebruik of verbruik van niet-communautaire goederen onder andere voorwaarden dan in de douanewetgeving worden vermeld, nog geen sprake zou zijn geweest van het binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap, doet zich dat binnenbrengen in de Gemeenschap indien niet-communautaire goederen worden gebruikt of verbruikt onder andere voorwaarden dan in de douanewetgeving worden vermeld, voor, doordat de goederen door een dergelijke handeling worden geacht zich in de Gemeenschap te

bevinden.<sup>856</sup> In art. 202 van het CDW wordt overigens bepaald dat een douane-schuld bij de invoer van goederen ontstaat indien aan rechten bij invoer onderworpen goederen die zich in een vrije zone of vrij entrepot bevinden op onregelmatige wijze in een ander deel van het douanegebied worden binnengebracht.

Voor niet-communautaire goederen die worden gebruikt of verbruikt onder andere voorwaarden dan in de douanewetgeving worden vermeld voor de toepassing van de rechten bij invoer en de handelspolitieke maatregelen eindigt op het tijdstip van dit gebruik of verbruik de douanebestemming vrije zone of vrij entrepot, hoewel de goederen zich fysiek nog op het gedeelte van het douanegebied of de afgescheiden ruimte in het douanegebied dat de vrije zone of het vrije entrepot vormt zullen bevinden.

In het DWU wordt opslag, inhoudende douane-entrepot en vrije zone een bijzondere douaneregeling. Een vrije zone maakt onder het DWU deel uit van het douanegebied. Niet-communautaire goederen, in het DWU aangeduid als niet-Uniegoederen, worden, als het DWU volledig in werking treedt, als zij zich in een vrije zone bevinden en in het vrije verkeer worden gebracht of onder de regeling actieve veredeling, tijdelijke invoer of bijzondere bestemming worden geplaatst, geacht zich niet meer onder de regeling vrije zone te bevinden.

Het binnenbrengen van goederen in een vrije zone of vrij entrepot is als douaneregime opgenomen in art. 18 van de Wet.

#### 15.9.2.4 *Wederuitvoer*

Bij de douanebestemming wederuitvoer van goederen gaat het er om dat niet-communautaire goederen het douanegebied verlaten, zonder dat een douane-schuld ontstaat.

Een verwijzing naar de douanebestemming wederuitvoer van goederen is niet opgenomen in art. 71 van de Btw-richtlijn. Bij het plaatsen van goederen onder dit douaneregime zal dus, althans gelet op de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn, het belastbare feit invoer van goederen plaatsvinden.

Bij goederen die zich bevinden onder de douanebestemming wederuitvoer, waarbij goederen zijn bestemd om te worden wederuitgevoerd, behoort mijns inziens het belastbare feit invoer van goederen zich niet voor te doen. Het past systematisch niet in het btw-systeem indien het plaatsen van goederen onder de douanebestemming wederuitvoer leidt tot het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen. Ten aanzien van de niet in het vrije verkeer zijnde

856. De buitengrens van het douanegebied verspringt dan als het ware op het tijdstip van het niet voldoen aan de voorwaarden, waardoor de niet-communautaire goederen het douanegebied zijn binnengebracht, ook al zijn de goederen op dat tijdstip van het binnenbrengen niet binnen de vrije zone of het vrije entrepot verplaatst. Door dit verspringen van de buitengrens zou kunnen worden gesteld dat dit naast de situatie van smokkel van goederen die niet via de aangewezen weg de Gemeenschap binnenkomen (zie paragraaf 15.16) ook een situatie is, waarbij op het tijdstip van het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet, ervan uitgaande dat de vrije zone of het vrij entrepot niet in een derdelandsgebied is gevestigd.

goederen heeft immers voor de plaatsing onder deze douanebestemming nog niet het belastbare feit invoer van goederen plaatsgevonden. Het is kennelijk de bedoeling dat de goederen niet alsnog in het vrije verkeer van de Gemeenschap komen. De goederen zullen immers onder het douaneregime wederuitvoer van goederen, als het vervoer of de verzending van de goederen rechtmatig verloopt, het douanegebied alleen nog maar uitgaan. Wederuitvoer van goederen vormt het sluitstuk van het feitelijke verblijf in de Gemeenschap van niet-communautaire goederen die onder één of meerdere verschillende douanerechterlijke regelingen of situaties hebben verkeernd en die onder deze douanebestemming het douanegebied en dus de Gemeenschap gaan verlaten.

Er ontstaat bij goederen die zich onder dit douaneregime bevinden geen douaneschuld. Hoewel lijkt te zijn voldaan aan de voorwaarden van art. 30 van de Btw-richtlijn, en gelet op de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit niet meer wordt uitgesteld, kan het in het btw-systeem niet de bedoeling zijn dat het belastbare feit invoer van goederen optreedt bij de goederen die onder de douanebestemming wederuitvoer worden geplaatst, zolang de goederen zich onder dit douaneregime bevinden. Dit gelet op de systematische uitleg van het btw-systeem. Ik ga er dan ook vanuit dat het belastbare feit invoer van goederen zich niet voordoet bij goederen die onder de douanebestemming wederuitvoer zijn geplaatst.

Mijns inziens verdient het aanbeveling dat in de Btw-richtlijn wordt opgenomen dat ook bij wederuitvoer het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen wordt uitgesteld ten opzichte van de grensoverschrijding van de goederen.

De douanebestemming houdt kennelijk op als de goederen het douanegebied hebben verlaten. Het douanetoezicht op de goederen eindigt niet binnen de Gemeenschap.<sup>857</sup> Als goederen worden onttrokken aan de douanebestemming wederuitvoer, ontstaat een douaneschuld als bedoeld in art. 203 van het CDW. Art. 204 van het CDW is niet van toepassing bij de douanebestemming wederuitvoer.<sup>858</sup> Op het tijdstip van beëindiging van het douaneregime zullen de goederen zich niet meer in het douanegebied bevinden.

Als op grond van art. 203 van het CDW een douaneschuld ontstaat, leidt dat mijns inziens alleen tot het optreden van het belastbare feit invoer van goederen als de onttrekking plaatsvindt in de Gemeenschap. Bij een onttrekking in een derdelandsgebied gelden de goederen na de onttrekking voor het btw-systeem als goederen die in het vrije verkeer zijn in derdelandsgebieden.

Onder het DWU is wederuitvoer niet langer een douaneregeling. Goederen kunnen op grond van het DWU wel worden wederuitgevoerd.

857. Vergelijk Van Vliet 1998, blz. 80.

858. Art. 204 van het CDW ziet alleen op douaneregelingen en tijdelijke opslag.

Wederuitvoer van goederen is gelet op het voorgaande mijns inziens terecht als douaneregime opgenomen in art. 18, tweede lid, van de Wet.

#### 15.9.2.5 Vernietiging

Bij de douanebestemming vernietiging van goederen gaat het om niet-communautaire goederen die onder douanetoezicht worden vernietigd. Er ontstaat geen douaneschuld bij plaatsing van goederen onder deze douanebestemming. Hoewel de goederen die onder deze douanebestemming zijn geplaatst zich strikt genomen niet bevinden onder één van de in de artikelen 71 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties, treedt mijns inziens bij goederen die met toepassing van de douanebestemming vernietiging van goederen overeenkomstig de voorwaarden van deze douanebestemming worden vernietigd, geen belastbaar feit invoer van goederen op. De goederen komen niet in het vrije verkeer, omdat ze onder toezicht van de douaneautoriteiten worden vernietigd terwijl de goederen zich nog niet in het vrije verkeer bevonden. Voor de vernietiging was het belastbare feit invoer van goederen nog niet opgetreden. De goederen bestaan niet meer na de vernietiging. Er is in deze omstandigheden onvoldoende reden om de vernietiging van goederen te laten leiden tot het belastbare feit invoer van goederen.

Als goederen worden onttrokken aan de douanebestemming vernietiging ontstaat een douaneschuld als bedoeld in art. 203 van het CDW. Art. 204 van het CDW is niet van toepassing bij de douanebestemming vernietiging. Op het tijdstip van beëindiging zullen de goederen niet meer bestaan. Op het tijdstip van een onttrekking als bedoeld in art. 203 van het CDW treedt ook het belastbare feit invoer van goederen op, als de goederen in de Gemeenschap worden onttrokken.

Het verdient aanbeveling dat in de Btw-richtlijn wordt opgenomen dat het belastbare feit invoer van goederen niet plaatsvindt bij vernietiging van goederen. Als het DWU volledig in werking treedt zal vernietiging niet langer een douaneregime zijn.

De vernietiging van goederen is mijns inziens terecht als douaneregime opgenomen in art. 18, tweede lid, van de Wet.

#### 15.9.2.6 Afstaan van goederen

De vijfde en laatste douanebestemming is het afstaan van goederen aan de Schatkist. Dat de Schatkist bij het toepassen van deze douanebestemming in het bezit komt van de goederen brengt met zich, dat de overheid over de goederen kan gaan beschikken en de goederen eventueel kan gaan gebruiken.

Een douaneschuld ontstaat op het tijdstip van verkoop van de goederen of op het tijdstip dat de overheid besluit over de goederen anders dan ten behoeve van een verkoop te beschikken. Tot die tijd behouden de goederen kennelijk hun niet-communautaire status. De tekst van art. 182 van het CDW en de tekst van art. 867 bis van het UCDW lijken daar althans op te duiden. Op grond van art. 867 bis van het UCDW worden niet-communautaire goederen die aan de Schatkist zijn afgestaan geacht onder het stelsel van douane-entrepots te zijn

geplaatst. Op grond van art. 867 bis van het UCDW kunnen de goederen door de douaneautoriteiten slechts worden verkocht onder de voorwaarde, dat de koper onverwijld de formaliteiten verricht om aan deze goederen een douanebestemming te geven. Een verkoop wordt, indien de verkoop plaats heeft tegen een prijs met inbegrip van de rechten bij invoer, gelijkgesteld met een aangifte voor het vrije verkeer. Ingeval de overheid besluit over de goederen anders dan ten behoeve van een verkoop te beschikken, verricht de overheid zelf de formaliteiten om aan deze goederen een douanebestemming te geven.

De overheid krijgt bij deze douanebestemming tijd om te bedenken wat ze met de veelal onverwachts en ongevraagd verkregen goederen<sup>859</sup> wil gaan doen en zou bijvoorbeeld kunnen besluiten de goederen onder een douane-entrepot te brengen,<sup>860</sup> of de goederen te verkopen, of de goederen zelf te gaan gebruiken of de goederen te vernietigen. Een douaneschuld ontstaat pas op het tijdstip van verkoop van de goederen of als de overheid een douanebestemming aan de goederen geeft afhankelijk van de gekozen douanebestemming.

Op goederen die worden afgestaan aan de Schatkist behoort mijns inziens, indien de overheid de goederen gaat gebruiken, omdat er sprake is van verbruik, een vergelijkbare btw-druk te drukken door het belastbare feit invoer van goederen, als op goederen die zich in het vrije verkeer van de Gemeenschap bevinden. Het belastbare feit invoer van goederen moet op zijn laatst plaatsvinden, als de overheid de goederen gaat gebruiken, door verkoop of door te beschikken over de goederen. Het zich te vroeg voordoen van een belastbaar feit invoer van goederen moet lijkt mij worden voorkomen. De overheid moet immers de mogelijkheid krijgen zich te beraden op wat zij met de goederen wil gaan doen. Wellicht wil de overheid de goederen gaan vernietigen. In dat geval zou het belastbare feit invoer van goederen mijns inziens moeten uitblijven. Al met al ligt het voor de hand dat het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen aansluit bij het ontstaan van de douaneschuld.

De douanebestemming afstaan van goederen aan de Schatkist wordt niet vermeld in art. 71 van de Btw-richtlijn. Goederen die worden afgestaan aan de Schatkist worden echter zoals vermeld geacht zich onder het stelsel van douane-entrepots te bevinden. Er kan daarom van worden uitgegaan dat omdat de goederen worden geacht zich in een douane-entrepot te bevinden de regeling van art. 71 juncto art. 156, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn van toepassing is. Mijns inziens moet voor het belastbare feit invoer van goederen bij deze douanebestemming worden aangesloten bij het douanerecht.

Het verdient aanbeveling het afstaan van goederen aan de Schatkist op te nemen in art. 71 van de Btw-richtlijn. Wellicht geldt er, zoals vermeld in de vorige alinea, bij het afstaan van goederen aan de Schatkist uitstel van het belastbare

859. De overheid heeft immers normaliter niet om de goederen gevraagd, het kan gaan om allerlei soorten goederen die worden binnengebracht in de Gemeenschap en vervolgens worden afgestaan.

860. In aansluiting op het douane-entrepot waaronder de goederen op grond van de douanebestemming afstaan van goederen aan de Schatkist worden geacht te zijn geplaatst.

feit invoer van goederen omdat de goederen worden geacht zich onder het stelsel van douane-entrepots te bevinden. Maar voor de duidelijkheid lijkt mij een aparte vermelding de voorkeur verdienen.

Als goederen in de Gemeenschap worden onttrokken aan de douanebestemming afstaan van goederen aan de Schatkist ontstaat een douaneschuld als bedoeld in art. 203 van het CDW. Art. 204 van het CDW is niet expliciet van toepassing bij de douanebestemming afstand van goederen aan de Schatkist. Omdat de goederen worden geacht zich onder een stelsel van douane-entrepots te bevinden is art. 204 van het CDW van toepassing bij de douanebestemming afstand van goederen aan de Schatkist.<sup>861</sup>

Op grond van art. 199 van het DWU kunnen goederen met toestemming van de douaneautoriteiten aan de Staat worden afgestaan.

In art. 18, tweede lid, van de Wet wordt niet verwezen naar deze douanebestemming. Dit is niet verwonderlijk, omdat de wetgever in de douaneregelgeving geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om het afstaan van goederen aan de Schatkist toe te staan. Het is namelijk geen verplichting voor de lidstaten om de douanebestemming afstaan van goederen aan de Schatkist mogelijk te maken.

### 15.9.3 Douaneregelingen

#### 15.9.3.1 *Inleiding*

In art. 4, onderdeel 16, van het CDW worden een achttal douaneregelingen onderscheiden. Ik ga in de paragrafen 15.9.3.2 tot en met 15.9.3.9 op deze regelingen in. Ik behandel achtereenvolgens in het vrije verkeer brengen (paragraaf 15.9.3.2), douanevervoer (paragraaf 15.9.3.3), het stelsel van douane-entrepots (paragraaf 15.9.3.4), actieve veredeling (paragraaf 15.9.3.5), behandeling onder douanetoezicht (paragraaf 15.9.3.6), tijdelijke invoer (paragraaf 15.9.3.7), passieve veredeling (paragraaf 15.9.3.8) en uitvoer (paragraaf 15.9.3.9).

#### 15.9.3.2 *In het vrije verkeer brengen*

Bij toepassing van de douaneregeling in het vrije verkeer brengen van goederen ontstaat er voor de douanerechten een douaneschuld op grond van art. 201 van het CDW. Ook treedt bij het in het vrije verkeer brengen van goederen in de Gemeenschap voor de btw ten aanzien van de voordien niet-communautaire goederen het belastbare feit invoer van goederen op. Het in het vrije verkeer brengen van goederen is immers geen regeling of situatie bedoeld in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn. Als goederen rechtmatig worden binnengebracht in de Gemeenschap (geen smokkel) en er verder geen onvolkomenheden gebeuren (zoals onttrekkingen aan een douanebestemming of het niet voldoen aan verplichtingen in verband met een douaneregeling) zullen

861. Op grond van art. 867 bis van het UCDW worden goederen die aan de Schatkist zijn afgestaan geacht onder het stelsel van douane-entrepots te zijn geplaatst. Daarvan uitgaande kan art. 204 van het CDW toch toepassing vinden bij het afstaan van goederen aan de Schatkist.



goederen, als duidelijk is dat de goederen ook zijn bestemd voor het douanegebied van de Gemeenschap in die zin dat ze daar vermoedelijk zullen worden geconsumeerd, op een gegeven moment in het vrije verkeer worden gebracht. Dan zal zich normaliter, als de goederen in het vrije verkeer van de Gemeenschap terechtkomen het belastbare feit invoer van goederen voordoen.

Als goederen in de Gemeenschap in het vrije verkeer worden gebracht, wordt daarmee voor het douanerecht de keuze gemaakt om de goederen in de Gemeenschap in te voeren. Deze keuze geldt dan ook voor de btw. Op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn kan er immers geen uitstel zijn van het belastbare feit invoer van goederen als een douaneschuld is ontstaan in de Gemeenschap.<sup>862</sup>

Als goederen in het vrije verkeer worden gebracht, kan dat overigens ook leiden tot de verschuldigdheid van een bedrag van nihil aan douanerechten. Er kan voor de douanerechten immers sprake zijn van zogenoemde begunstigende verrichtingen als bedoeld in titel VI van het CDW (hieronder vallen vrijstellingen bij invoer van goederen, een regeling voor terugkerende goederen en een regeling voor producten van de zeevisserij). In dat geval is het bedrag aan douanerechten dat is verschuldigd nihil. Ook kan er sprake zijn van een nihil-tarief onder het gemeenschappelijk douanetarief. Btw-technisch treedt in deze gevallen het belastbare feit invoer van goederen op. Veelal zal in dergelijke gevallen op dit belastbare feit een vrijstelling van toepassing zijn.

Bij volledige inwerkingtreding van het DWU zal het in het in het vrije verkeer brengen een douaneregeling vormen.<sup>863</sup>

Terecht is de douaneregeling in het vrije verkeer brengen niet opgenomen in art. 18 van de Wet.

### 15.9.3.3 *Douanevervoer*

Zolang niet-communautaire goederen zich onder de douaneregeling extern douanevervoer in de Gemeenschap bevinden, waarbij aan de voorwaarden van deze douaneregeling wordt voldaan, zal ten aanzien van die goederen geen douaneschuld ontstaan<sup>864</sup> en zal het belastbare feit invoer van goederen zich niet voordoen. Extern douanevervoer is immers opgenomen in art. 71 van de Btw-richtlijn. Als goederen in het douanegebied aan de regeling extern douanevervoer worden onttrokken, in de betekenis van het begrip onttrekken in art. 203 van het CDW, of als niet aan de voorwaarden voor de regeling extern douanevervoer zoals bedoeld in art. 204 van het CDW wordt voldaan, zal een douaneschuld ontstaan en zal indien de douaneschuld in de Gemeenschap ontstaat ook het belastbare feit invoer van goederen zich voordoen. Wil bij

862. Als er een douaneschuld is ontstaan in een derdelandsgebied komen de goederen in het vrije verkeer. Als deze goederen in de Gemeenschap worden binnengebracht kan er uitstel plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen, door analoge toepassing van de douanerechterlijke regelingen of situaties.

863. Art. 5, aanhef en onderdeel 16, van het DWU.

864. De regeling extern douanevervoer wordt in art. 84 van het CDW aangemerkt als een schorsingsregeling.

extern douanevervoer een douaneschuld ontstaan en het belastbare feit invoer van goederen optreden, dan zal sprake moeten zijn van het vervoer van niet-communautaire goederen.<sup>865</sup>

Douanevervoer, inhoudende intern en extern douanevervoer zal bij volledige inwerkingtreding van het DWU een bijzondere douaneregeling vormen.

Douanevervoer is als douaneregime opgenomen in art. 18, tweede lid, van de Wet, zodat, zolang het vervoer rechtmatig verloopt, in deze situatie op grond van de Wet het belastbare feit invoer van goederen in Nederland nog niet zal plaatsvinden.

#### 15.9.3.4 *Douane-entrepots*

Het stelsel van douane-entrepots is vermeld in art. 156, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn, zodat bij niet-communautaire goederen die onder dit stelsel zijn geplaatst sprake is van een regeling of situatie als bedoeld in art. 71 van de Btw-richtlijn. In de situaties als bedoeld in de artikelen 203 en 204 van het CDW zal een douaneschuld ontstaan en zal dus indien de douaneschuld in de Gemeenschap ontstaat het belastbare feit invoer van goederen plaatsvinden. Het stelsel van douane-entrepots wordt in art. 84 van het CDW aangemerkt als schorsingsregeling.

In het DWU wordt opslag, inhoudende douane-entrepot en vrije zone een bijzondere douaneregeling. Het douane-entrepot is als douaneregime opgenomen in art. 18, tweede lid, van de Wet.

Ik wijs er voor de duidelijkheid op dat het stelsel van zogenoemde btw-entrepots de vorm heeft van een vrijstelling. Een zodanige vrijstelling kan pas aan de orde komen als het belastbare feit invoer van goederen zich al heeft voorgedaan. Het gaat bij btw-entrepots om goederen die zich in het vrije verkeer bevinden. Een btw-entrepot is geen in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde regeling of situatie.

#### 15.9.3.5 *Actieve veredeling*

Bij actieve veredeling in de vorm van het schorsingssysteem ontstaat ten tijde van het onder de douaneregeling brengen van de goederen geen douaneschuld.<sup>866</sup>

De feitelijk in het douanegebied binnengebrachte goederen komen onder het schorsingssysteem niet in het vrije verkeer. Voorwaarde voor toepassing van het schorsingssysteem is, dat de goederen zullen worden wederuitgevoerd (het naar buiten de buitengrens van het douanegebied brengen van de niet-communautaire goederen).

Actieve veredeling in de vorm van het schorsingssysteem is een regeling of situatie bedoeld in art. 71 van de Btw-richtlijn. Er zal dus geen belastbaar feit

865. Onder de regeling voor extern douanevervoer kunnen zowel communautaire als niet-communautaire goederen worden vervoerd. Bij communautaire goederen die onder extern communautair douanevervoer worden vervoerd, zal het normaliter gaan om landbouwproducten waarvoor een maatregel bij uitvoer geldt.

866. Actieve veredeling in de vorm van het systeem van schorsing wordt in art. 84 van het CDW aangemerkt als schorsingssysteem.

invoer van goederen optreden zolang aan de voorwaarden van de douaneregeling wordt voldaan. Als goederen aan de regeling actieve veredeling in de vorm van het schorsingssysteem worden onttrokken, zoals bedoeld in art. 203 van het CDW, of als niet aan de voorwaarden van de regeling actieve veredeling in de vorm van het schorsingssysteem wordt voldaan, zoals bedoeld in art. 204 van het CDW, dan zal een douaneschuld ontstaan en zal, indien de douaneschuld in de Gemeenschap ontstaat, ook het belastbare feit invoer van goederen zich voordoen.

Bij plaatsing van goederen onder de regeling actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem ontstaat een douaneschuld bij plaatsing van goederen onder deze regeling.<sup>867</sup> De goederen komen bij plaatsing van de goederen onder deze regeling in het vrije verkeer, zo volgt uit art. 83, aanhef en onderdeel b, aanhef en eerste gedachtestreep van het CDW, art. 114, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW en art. 114, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW.<sup>868</sup> Bij de uitvoer van de (verwerkte) goederen na de veredeling vindt terugbetaling van douanerechten plaats.

Niet alleen actieve veredeling in de vorm van het schorsingssysteem, maar ook actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem valt onder art. 71 juncto art. 156, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn. Omdat onder het systeem van actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem de douaneschuld ontstaat ten tijde van het plaatsen van goederen onder deze douaneregeling, treedt, gelet op art. 71 van de Btw-richtlijn, op het tijdstip van het plaatsen van goederen onder deze douaneregeling ook het belastbare feit invoer van goederen op, indien de goederen in de Gemeenschap onder deze douaneregeling worden geplaatst. De verwijzing in art. 71 van de Btw-richtlijn naar de regeling actieve veredeling had daarom, zo zou men kunnen menen, voor zover het actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem betreft achterwege kunnen blijven, aangezien bij plaatsing van goederen onder deze douaneregeling een douaneschuld ontstaat en het belastbare feit invoer van goederen op dat tijdstip plaatsvindt. Toch is het brengen van actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem onder de werkingssfeer van art. 71 van de Btw-richtlijn mijns inziens zinvol. Hierdoor wordt namelijk de verbinding mogelijk met het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 216 van het CDW.<sup>869</sup> Als er terugbetaling van btw heeft plaatsgevonden en

867. Deze regeling wordt niet op grond van art. 84 van het CDW aangemerkt als schorsingsregeling.

868. In art. 84 van het CDW wordt bepaald dat als "invoergoederen" worden beschouwd, de onder een schorsingsregeling geplaatste goederen, alsmede de goederen waarvoor in het kader van de regeling actieve veredeling het terugbetalingssysteem is toegepast en de formaliteiten voor onder andere het in het vrije verkeer brengen zijn vervuld. In art. 83, aanhef en onderdeel b, aanhef en eerste gedachtestreep, van het CDW wordt bepaald dat goederen niet langer communautair zijn als rechten in het kader van de regeling actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem worden terugbetaald. In art. 114, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW wordt geregeld welke bewerkingen in het vrije verkeer gebrachte goederen kunnen ondergaan. In art. 114, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW wordt voor de werking van actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem verwezen naar het eerste lid, onderdeel b, van het artikel. Goederen onder actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem zijn dus goederen in het vrije verkeer.

869. Zie over art. 216 van het CDW paragraaf 15.23.

later een douaneschuld op grond van art. 216 van het CDW ontstaat, wordt alleen door opnemings van de regeling in art. 71 van de Btw-richtlijn bereikt dat het belastbare feit invoer van goederen alsnog kan optreden.<sup>870</sup>

Wellicht is met het opnemen van actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem bovendien getracht te regelen dat ook terugbetaling van btw kan plaatsvinden indien uitvoer van de (verwerkte) goederen plaatsvindt. Ik ga ervan uit dat voor zover in verhouding tot de verschuldigde douanerechten, onder de douaneregeling actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem douanerechten worden terugbetaald, ook de btw zal moeten worden terugbetaald.

Bij de andere douanebestemmingen of douaneregelingen lijkt het gegeven dat er gebieden zijn die wel tot het douanegebied behoren en niet tot de Gemeenschap voor wat betreft het optreden van het belastbare feit invoer van goederen weinig problemen op te leveren. Eindigt extern douanevervoer in een derdelandsgebied, of worden goederen daar bijvoorbeeld in het vrije verkeer gebracht dat zal het belastbare feit invoer van goederen niet optreden. Ontstaat een douaneschuld in een vrij entrepot buiten de Gemeenschap, dan zal het belastbare feit invoer van goederen zich niet voordoen.

Door de regeling actieve veredeling wordt, zoals vermeld in paragraaf 6.3.5, bereikt, dat producenten goederen van buiten het douanegebied feitelijk kunnen invoeren, de goederen vervolgens kunnen bewerken in het douanegebied en de goederen vervolgens feitelijk kunnen uitvoeren, zonder dat op de feitelijk ingevoerde goederen douanerechten drukken. Daarvan uitgaande kan men zich afvragen of ten aanzien van goederen die in de Gemeenschap actief zijn veredeld en waarbij ten aanzien van die goederen in een derdelandsgebied een douaneschuld ontstaat (doordat de goederen daar worden onttrokken of doordat niet wordt voldaan aan de voorwaarde voor de regeling om de goederen weer naar buiten het douanegebied te brengen) niet toch het belastbare feit invoer van goederen optreedt, ook al komen de goederen slechts in het vrije verkeer in het derdelandsgebied. De goederen zijn immers met behulp van een fiscaal voordelig regime in de Gemeenschap btw-vrij behandeld, terwijl de douaneregeling alleen lijkt bedoeld om goederen te faciliteren die weer naar buiten het douanegebied worden gebracht. Hieraan verwant kan de vraag worden gesteld of bij actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem binnen de daarvoor geldende termijn terugbetaling zou moeten plaatsvinden bij dergelijke goederen, die dus wel na veredeling de Gemeenschap verlaten, maar niet het douanegebied. Moet er voor de terugbetaling van btw worden gekeken naar het overschrijden van de buitengrens van het douanegebied of de buitengrens van de Gemeenschap?

870. Overigens lijkt (alleen) in deze situatie op twee tijdstippen het belastbare feit invoer van goederen op te treden: eerst bij het plaatsen onder de regeling. Bij uitvoer van de goederen binnen een bepaalde termijn wordt niet het gehele bedrag verschuldigd dat verschuldigd zou zijn indien de goederen op de datum van plaatsing onder de douaneregeling in het vrije verkeer brengen waren geplaatst. Op het tijdstip dat art. 216 van het CDW van toepassing wordt, wordt alsnog "de rest" van de btw verschuldigd, die verschuldigd zou zijn geweest indien de goederen direct onder de douaneregeling in het vrije verkeer brengen waren geplaatst. Op grond van art. 216, tweede lid, van het CDW ontstaat de douaneschuld op het tijdstip waarop de douaneautoriteiten de aangifte ten uitvoer van de betrokken goederen aanvaarden.

Mijns inziens ziet het belastbare feit invoer van goederen op het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. De goederen zijn uiteindelijk niet in de Gemeenschap terecht gekomen. Het lijkt mij passend dat geen btw wordt verschuldigd en dat bij actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem binnen de termijn btw wordt teruggegeven ter zake van overschrijding van de buitengrens van de Gemeenschap. Ik neem hierbij in aanmerking dat de goederen niet consumptief zijn verbruikt in de Gemeenschap.

Het voorgaande leidt er overigens toe dat ten behoeve van goederen die worden verbruikt in derdelandsgebieden een btw-vrij actief veredelen in de Gemeenschap mogelijk lijkt te zijn. Hier lijkt weinig bezwaar tegen aangezien op grond van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn ter zake van (veredelings)diensten bestaande uit werkzaamheden met betrekking tot roerende zaken die zijn verworven of ingevoerd teneinde deze werkzaamheden te ondergaan in de Gemeenschap en die naar een plaats buiten de Gemeenschap worden verzonden of vervoerd door of voor rekening van de dienstverrichter of de niet binnen het grondgebied gevestigde afnemer geen btw drukt omdat deze diensten zijn vrijgesteld met recht op aftrek van btw.<sup>871</sup>

Omdat onder het DWU het voornemen tot wederuitvoer bij actieve veredeling niet langer een vereiste is, moet gelet op de tekst van de considerans<sup>872</sup> de regeling actieve veredeling in de vorm van het schorsingssysteem worden samengevoegd met de regeling behandeling onder douanetoezicht en wordt de regeling actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem geschrapt. Veredeling, inhoudende actieve en passieve veredeling, wordt een bijzondere douaneregeling.

Actieve veredeling is als douaneregime opgenomen in art. 18, tweede lid, van de Wet. Dat is slechts deels in overeenstemming met art. 71 van de Btw-richtlijn. Mijns inziens is de tekst van art. 18 van de Wet voor wat betreft actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem niet goed afgestemd op de vermoedelijke betekenis van art. 71 van de Btw-richtlijn. Gelet op de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn is, vanwege een verwijzing naar art. 156 van de Btw-richtlijn, ook actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem een regeling die onder art. 71 van de Btw-richtlijn valt. Bij toepassing van art. 71 van de Btw-richtlijn wordt voor het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen aangesloten bij het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld. In de Wet wordt niet rechtstreeks aangesloten bij het ontstaan van een douaneschuld, maar wordt een aantal douaneregimes onderscheiden. Als één van deze douaneregimes van toepassing is, treedt het belastbare feit invoer van goederen op als het douaneregime wordt beëindigd, of als goederen aan het douaneregime worden onttrokken. Gelet op de tekst van de Wet is actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem een douaneregime. Zolang goederen zich onder de douaneregeling actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem bevinden is wel een douaneschuld

871. Zie paragraaf 27.4.

872. Punt 50 van de considerans.

ontstaan, en zou gelet op art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn het belastbare feit invoer van goederen dus moeten plaatsvinden, maar wordt, zolang de regeling rechtmatig wordt gevolgd, de regeling niet beëindigd en worden goederen niet aan de douaneregeling onttrokken, zodat het belastbare feit invoer van goederen niet lijkt op te treden zolang de regeling rechtmatig wordt gevolgd. Ik ga ervan uit dat art. 18 van de Wet richtlijnconform moet worden uitgelegd, zodanig dat het belastbare feit invoer van goederen optreedt als goederen onder de regeling actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem worden geplaatst.

Van Vliet gaat ervan uit dat voor de btw bij actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem sprake is van een schorsingssysteem.<sup>873</sup> Dit roept bij Van Vliet de vraag op hoe de inspecteur het onttrekken aan deze regeling zal kunnen constateren.<sup>874</sup> De douaneautoriteiten zullen immers waarschijnlijk niet controleren wat met de goederen gebeurt, omdat de goederen toch al met verschuldigdheid van douanerechten zijn ingevoerd. Ik zie op dit punt geen bijzondere problemen. Het belastbare feit invoer van goederen ontstaat reeds bij het plaatsen van goederen onder de regeling actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem. Bij terugbetaling heeft vervolgens vooral de belanghebbende die gebruik maakt van de regeling belang, zodat die er wel voor zal zorgen dat de belastingautoriteiten ervan op de hoogte raken dat de goederen niet zijn onttrokken en zijn wederuitgevoerd.

#### 15.9.3.6 *Behandeling onder douanetoezicht*

Goederen die zijn geplaatst onder de douaneregeling behandeling onder douanetoezicht bevinden zich niet in het vrije verkeer. Mijns inziens heeft de richtlijngever ten onrechte nagelaten in art. 71 van de Btw-richtlijn, of in art. 156 van de Btw-richtlijn waarnaar wordt verwezen in art. 71 van de Btw-richtlijn de regeling behandeling onder douanetoezicht op te nemen.<sup>875</sup> Bij goederen die zijn onderworpen aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, dient mijns inziens voor het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen toch te worden aangesloten bij het tijdstip van het ontstaan van de douaneschuld of het belastbare feit voor deze rechten. Het ligt voor de hand dat als goederen nog niet in het vrije verkeer zijn vanwege een regeling voor de douanerechten, dat dan in beginsel ook het belastbare feit invoer van goederen wordt uitgesteld. Voor de bestemming van de goederen (binnen of buiten de Gemeenschap) is nog geen definitieve keuze gemaakt en de goederen bevinden zich nog niet in de consumptieve sfeer.

Als goederen aan de douaneregeling behandeling onder douanetoezicht worden onttrokken, in de betekenis van het begrip onttrekken in art. 203 van het CDW, of als niet aan de voorwaarden voor de douaneregeling behandeling onder douanetoezicht wordt voldaan, zoals bedoeld in art. 204 van het CDW, zal een dou-

873. Van Vliet 1998, blz. 61.

874. Van Vliet 1998, blz. 61.

875. Vergelijk Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 206, met betrekking tot de Zesde richtlijn. Ook in de Zesde richtlijn was de regeling behandeling onder douanetoezicht niet opgenomen.

aneschuld ontstaan, en zal, indien de douaneschuld in de Gemeenschap ontstaat, ook het belastbare feit invoer van goederen zich voordoen. De douaneregeling behandeling onder douanetoezicht wordt in art. 84 van het CDW aangemerkt als schorsingsregeling.

Bij de volledige inwerkingtreding van het DWU gaat behandeling onder douanetoezicht op in de douaneregeling veredeling.

De wetgever gaat er kennelijk ook van uit dat de richtlijngever in art. 71 van de Btw-richtlijn of in art. 156 van de Btw-richtlijn de regeling behandeling onder douanetoezicht had moeten opnemen, aangezien in art. 18, tweede lid, van de Wet behandeling onder douanetoezicht wordt aangemerkt als een douaneregime.

#### 15.9.3.7 Tijdelijke invoer

Bij plaatsing van goederen onder de douaneregeling tijdelijke invoer komen goederen niet in het vrije verkeer. Het gaat bij goederen die zich onder de douaneregeling bevinden, gelet op de tekst van art. 137 van het CDW, om niet-communautaire goederen.<sup>876</sup>

Bij tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer wordt bij binnenkomst van goederen in het douanegebied een bedrag aan douanerechten betaald. Degene die gebruik maakt van deze regeling is na binnenkomst van de goederen in het douanegebied voor elke maand of gedeelte van een maand 3% verschuldigd van het bedrag aan douanerechten dat zou zijn verschuldigd, indien de goederen op de datum van het feitelijke binnenbrengen in het douanegebied in het vrije verkeer zouden zijn gebracht.<sup>877</sup>

Hoewel bij binnenkomst van de goederen in het douanegebied een bedrag aan douanerechten moet worden betaald, wordt tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer in de tekst van art. 84 van het CDW aangemerkt als een schorsingsregeling.<sup>878</sup> Bij beëindiging van deze douaneregeling moet het verschil tussen de bij binnenkomst van de goederen betaalde douanerechten en de verschuldigde douanerechten worden bijbetaald of wordt het verschil terugontvangen.

Niet-communautaire goederen blijven op grond van art. 37, tweede lid, van het CDW onder douanetoezicht, onverminderd art. 82 van het CDW, tot onder andere het ogenblik waarop zij een andere douanestatus krijgen. Als goederen

876. Dat nog geen sprake is van goederen die in het vrije verkeer komen als goederen onder deze douaneregeling worden geplaatst, lijkt ten aanzien van goederen die zijn geplaatst onder de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer ook te volgen uit de tekst van art. 201 van het CDW. Als het anders was geweest, hadden de goederen onder die regeling immers niet apart hoeven te worden vermeld in het artikel.

877. Het bedrag wordt verschuldigd tot een maximum van 100%.

878. Er ontstaat reeds bij plaatsing van goederen onder de regeling een douaneschuld op grond van artikel 201 van het CDW, zij het meestal niet voor het volledige bedrag dat bij het brengen van de goederen in het vrije verkeer zou zijn verschuldigd. Later kunnen nog meer douanerechten worden verschuldigd, dus in zoverre is de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer een schorsingsregeling.

worden onttrokken aan de douaneregeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer, zal een douaneschuld als bedoeld in art. 203 van het CDW ontstaan, waarbij het volledige verschil in douanerechten wordt verschuldigd tussen het bedrag aan douanerechten dat is betaald bij binnenkomst van de goederen in het douanegebied en wat had moeten worden betaald aan douanerechten bij het na het aanbrengen van de goederen in het vrije verkeer brengen van de goederen. Eveneens kan overeenkomstig art. 204 van het CDW een douaneschuld ontstaan.

Omdat in de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer niet wordt genoemd en in de tekst ook niet naar die regeling wordt verwezen, treedt het belastbare feit invoer van goederen op, indien goederen in de Gemeenschap onder deze douaneregeling worden geplaatst. Goederen die voldoen aan de voorwaarden van de douaneregeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer zijn in het btw-systeem mijns inziens niet in het vrije verkeer van de Gemeenschap, ook niet nadat het belastbare feit invoer van goederen zich heeft voorgedaan. Mijns inziens komen goederen die onder de regeling zijn geplaatst in het btw-systeem wel in het vrije verkeer als goederen aan de regeling worden onttrokken of wanneer niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de douaneregeling of als door tijdsverloop het volledige bedrag van de douanerechten dat zou zijn verschuldigd, indien de goederen op de datum van het feitelijke binnenbrengen in het douanegebied in het vrije verkeer zouden zijn gebracht, verschuldigd is geworden.

Hoewel het belastbare feit invoer van goederen normaliter nauw aansluit bij het brengen van goederen in het vrije verkeer, zijn er onder deze regeling dus goederen waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich reeds heeft voorgedaan, maar de goederen, althans de eerste 33 maanden, zolang aan de voorwaarden van de regeling wordt voldaan nog niet in het vrije verkeer zijn en nog geen douaneschuld is ontstaan voor de volle 100% van de douaneschuld die zou zijn ontstaan indien de goederen op de datum van het feitelijke binnenbrengen in het douanegebied in het vrije verkeer zouden zijn gebracht.

Van Vliet neemt aan dat voor de btw bij het gebruik van deze regeling elke maand een zeker percentage aan btw wordt verschuldigd op grond van art. 21 van de Wet.<sup>879</sup> Ik neem aan dat doordat de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer niet, al dan niet via een verwijzing, is opgenomen in art. 71 van de Btw-richtlijn, het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet bij plaatsing van de goederen onder de regeling voor zover de goederen zich in de Gemeenschap bevinden. Ten aanzien van goederen die zich bevinden onder de douaneregeling actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem, heb ik in paragraaf 15.9.3.5 betoogd, dat met opname in art. 71 van de Btw-richtlijn, wellicht zal zijn getracht te regelen, dat ook terugbetaling van btw kan plaatsvinden indien uitvoer van de (verwerkte) goederen plaatsvindt. Ten aanzien van de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke

879. Van Vliet 1998, blz. 80.



vrijstelling van de rechten bij invoer ontbreekt echter een opname in art. 71 van de Btw-richtlijn. Ik neem gelet op deze omstandigheid aan, dat niet alleen het belastbare feit invoer van goederen zal plaatsvinden bij plaatsing onder deze regeling in de Gemeenschap, maar dat dan ook de volledige btw wordt verschuldigd, waarbij geen bijbetaling of terugbetaling meer zal plaatsvinden als goederen de Gemeenschap verlaten.

Het lijkt de kern van de douaneregeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer dat naar gelang de duur van het verblijf van de goederen in het douanegebied meer of minder douanerechten worden verschuldigd. Ik had me goed kunnen voorstellen dat de regeling zou zijn opgenomen in art. 71 van de Btw-richtlijn. Een dergelijke regeling heeft mijn voorkeur.<sup>880</sup> Ik moet echter constateren dat de richtlijngever slechts tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer heeft opgenomen in art. 71 van de Btw-richtlijn en daarmee, naar ik aanneem, tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer bewust niet.

Bij volledige inwerkingtreding van het DWU wordt tijdelijke invoer opgenomen als onderdeel van de douaneregeling specifieke bestemming, inhoudende tijdelijke invoer en bijzondere bestemming.

De regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer is niet opgenomen in art. 18 van de Wet.

Tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer is opgenomen in art. 71 van de Btw-richtlijn. Bij goederen die zijn onderworpen aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid wordt voor het belastbare feit invoer van goederen, dus aangesloten bij het ontstaan van het belastbare feit voor deze rechten of het ontstaan van een douaneschuld in de Gemeenschap. Onder de regeling tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer is enig consumptief verbruik van de goederen mogelijk. Het zal gelet op de aard van de regeling gaan om tijdelijk gebruik, waarna de goederen de Gemeenschap weer zullen verlaten. Daarom lijkt er weinig bezwaar tegen te zijn dat zich bij gebruik van deze douaneregeling geen belastbaar feit invoer van goederen voordoet, hoewel de goederen worden gebruikt in de consumptieve sfeer.

Als goederen aan de douaneregeling tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer worden onttrokken, in de betekenis van het begrip onttrekken in art. 203 van het CDW, of als niet aan de voorwaarden voor de douaneregeling tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer wordt voldaan zoals bedoeld in art. 204 van het CDW, zal er een douaneschuld ontstaan en zal, indien de douaneschuld in de Gemeenschap ontstaat, ook het belastbare feit invoer van goederen zich voordoen. De regeling tijdelijke

880. In mijn voorstel voor een aanpassing van de Btw-richtlijn in hoofdstuk 32 neem ik dit niet mee. Het gaat mij daar om het voorstellen van een verbeterde tekst van de Btw-richtlijn uitgaande van wat momenteel mijns inziens in de Btw-richtlijn wordt getracht te regelen.

invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer wordt in art. 84 van het CDW aangemerkt als een schorsingsregeling.

De douaneregeling tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer is opgenomen als douaneregime in art. 18, tweede lid, van de Wet.

#### 15.9.3.8 *Passieve veredeling*

Als communautaire goederen het douanegebied voor bewerking verlaten, verliezen goederen hun communautaire status. Bij de wederinvoer van de goederen waarbij de goederen in het vrije verkeer worden gebracht kan een (gedeeltelijke) vrijstelling van douanerechten gelden. Als goederen het douanegebied verlaten en worden gebruikt in het productieproces van andere goederen, behoort de waarde van de uitgevoerde goederen bij het latere binnenbrengen van de goederen in het douanegebied tot de maatstaf van heffing voor de douanerechten, tenzij gebruik kan worden gemaakt van deze vrijstelling.

Passieve veredeling is een douaneregeling. Waar andere douaneregelingen, behalve de regelingen in het vrije verkeer brengen van goederen en uitvoer, mogelijkheden bieden voor het uitstellen van het ontstaan van een douaneschuld en zijn gericht op goederen die in het douanegebied verblijven, ziet deze regeling niet op het uitstellen van het ontstaan van een douaneschuld, en ziet de regeling op goederen die, tijdens een proces van veredeling, juist niet in het douanegebied verblijven. Het gaat bij passieve veredeling om een vrijstelling voor douanerechten bij het ontstaan van een douaneschuld, niet om het uitstellen van het ontstaan van een douaneschuld. De regeling passieve veredeling is niet opgenomen, al dan niet via een verwijzing, in art. 71 van de Btw-richtlijn. Dat ligt voor de hand omdat passieve veredeling op een vrijstelling ziet. Het is geen regeling waarmee het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld kan worden uitgesteld. De vrijstelling in de Btw-richtlijn voor terugkerende goederen<sup>881</sup> is overigens niet van toepassing bij goederen die zijn gebruikt in een productieproces ten behoeve van een ander soort goederen. Het moet bij toepassing van die vrijstelling immers gaan om de wederinvoer van goederen in de toestand waarin zij zijn uitgevoerd. Goederen die worden gebruikt in een productieproces van een ander soort goederen zullen zich na het productieproces niet langer in dezelfde toestand bevinden.

Veredeling, inhoudende actieve en passieve veredeling, wordt bij het volledig in werking treden van het DWU een bijzondere douaneregeling.

De vrijstelling voor het douanerecht voor passieve veredeling geldt in Nederland ook voor het belastbare feit invoer van goederen.<sup>882</sup> Het lijkt mij dat voor deze vrijstelling een rechtsgrondslag in de Btw-richtlijn ontbreekt. Passieve veredeling is terecht niet als douaneregime opgenomen in art. 18 van de Wet.

881. Art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn.

882. Art. 7:27, vijfde lid, van de Algemene Douaneregeling.

#### 15.9.3.9 *Uitvoer*

De douaneregeling uitvoer betreft communautaire goederen die het douanegebied verlaten. Hierbij ontstaat, omdat het reeds communautaire goederen betreft, geen douaneschuld ter zake van het binnenbrengen van goederen in het douanegebied en treedt het belastbare feit invoer van goederen niet op. Uitvoer is niet opgenomen, al dan niet via een verwijzing naar een ander art., in art. 71 van de Btw-richtlijn. Uitvoer is terecht niet als douaneregime opgenomen in art. 18 van de Wet.

#### 15.9.4 **Goederen bestemd om te worden aangebracht en tijdelijke opslag**

Bij goederen die zijn bestemd om bij de douane te worden aangebracht en eventueel in tijdelijke opslag te worden geplaatst wordt het belastbare feit uitgesteld tot na het tijdstip van feitelijke binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap. Het belastbare feit invoer van goederen wordt dan uitgesteld tot een later tijdstip, vergeleken met het tijdstip van het feitelijke binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap.<sup>883</sup> Dit komt door de verwijzing in art. 71 van de Btw-richtlijn naar art. 156, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn. Art. 71 van de Btw-richtlijn is dus niet slechts van toepassing bij douanebestemmingen.

Deze regeling is noodzakelijk, om uitstel van het belastbare feit invoer van goederen bij de verschillende douanebestemmingen mogelijk te maken. Goederen die de Gemeenschap worden binnengebracht moeten immers eerst bij de douaneautoriteiten worden aangebracht, waarna de goederen zich in tijdelijke opslag bevinden, alvorens de goederen een douanebestemming krijgen. Pas nadat de goederen zijn aangebracht en zich in tijdelijke opslag bevinden, kunnen de goederen een douanebestemming krijgen, tenzij de goederen onder douanevervoer de Gemeenschap worden binnengebracht. Goederen die conform de regelgeving in de Gemeenschap worden binnengebracht zijn dus, alvorens ze een douanebestemming krijgen (tenzij ze onder douanevervoer de Gemeenschap worden binnengebracht) altijd eerst bestemd om bij de douane te worden aangebracht en zijn na het aanbrengen altijd enige tijd in tijdelijke opslag.

Zoals hiervoor beschreven in paragraaf 15.8.5 neem ik aan dat art. 71 van de Btw-richtlijn zo dient te worden uitgelegd dat de goederen die zijn bestemd om te worden aangebracht bij de douaneautoriteiten en de goederen die zich daadwerkelijk in tijdelijke opslag bevinden onder de werking van art. 71 van de Btw-richtlijn vallen. Ten aanzien van goederen die conform de regelgeving worden binnengebracht in de Gemeenschap, ontstaat in de periode voor het aanbrengen, nog geen douaneschuld en doet het belastbare feit invoer van goederen zich niet voor, zolang alles rechtmatig verloopt. Ten aanzien van

883. Als ik het in het verslag van dit onderzoek heb over uitstel van het belastbare feit invoer van goederen, bedoel ik, tenzij anders vermeld, dat het belastbare feit niet optreedt op grond van art. 70 van de Btw-richtlijn (dus bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap), maar dat sprake is van een situatie of regeling als bedoeld in art. 71 van de Btw-richtlijn, zodat het belastbare feit op een later tijdstip optreedt.

goederen die zich onder de daartoe gestelde voorwaarden<sup>884</sup> in de Gemeenschap in tijdelijke opslag bevinden, ontstaat geen douaneschuld en doet het belastbare feit invoer van goederen zich niet voor, zolang de regeling rechtmatig wordt gevolgd.

Wanneer goederen in tijdelijke opslag worden gebracht, doet het belastbare feit invoer van goederen zich dus nog niet voor.<sup>885</sup> Tijdelijke opslag is een situatie waarbij de douaneautoriteiten enerzijds al op de hoogte zijn dat bepaalde goederen in het douanegebied zijn gearriveerd (de goederen zijn aangebracht), maar waarbij de douaneautoriteiten nog niet weten wat met de goederen zal gaan gebeuren. De aangever heeft nog even de tijd om binnen de (tijdsduur)voorwaarden van de regeling tijdelijke opslag de keuze te maken wat deze met de goederen gaat doen. Wellicht weet de aangever al wat hij of zij met de goederen wil gaan doen en kan de keuze om goederen onder een bepaald douaneregime te brengen snel worden gemaakt. In ieder geval wordt de aangever de tijd gegund om hier nog eens rustig over na te denken, zonder dat de tijdelijke opslag reeds tot consequentie heeft dat een douaneschuld ontstaat en het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet.

Indien vervolgens aansluitend op de tijdelijke opslag bijvoorbeeld aangifte wordt gedaan voor het vrije verkeer worden pas bij het in het vrije verkeer brengen van de goederen eventuele douanerechten en btw verschuldigd.

Als goederen die zijn bestemd om bij de douane te worden aangebracht, of die zich in tijdelijke opslag bevinden, worden onttrokken, in de betekenis van het begrip onttrekken in art. 203 van het CDW,<sup>886</sup> of als niet aan de voorwaarden inzake tijdelijke opslag, zoals bedoeld in art. 204 van het CDW<sup>887</sup> wordt voldaan, zal een douaneschuld ontstaan en zal indien de douaneschuld in de Gemeenschap ontstaat ten aanzien van niet-communautaire goederen het belastbare feit invoer van goederen zich voordoen.

In art. 18, tweede lid, van de Wet is geregeld dat bij tijdelijke opslag als bedoeld in art. 50 van het CDW sprake is van een douaneregime. Op grond van art. 18, derde lid, van de Wet wordt niet als het belastbare feit invoer van goederen aangemerkt het in Nederland brengen van goederen waarop aansluitend aan het in Nederland brengen een douaneregime van toepassing wordt. Bij goederen die zijn bestemd om te worden aangebracht en bij goederen in tijdelijke opslag wordt op grond van art. 18 van de Wet het belastbare feit invoer van goederen

884. Zie art. 49 van het CDW.

885. Waarbij ik ervan uitga, dat aan de voorwaarden van de regeling tijdelijke opslag, waaronder de termijnen die daarvoor gelden, wordt voldaan.

886. Goederen die het douanegebied van de Gemeenschap worden binnengebracht zijn vanaf het ogenblik waarop zij worden binnengebracht aan douanetoezicht onderworpen (art. 37 van het CDW). Er kan dus ten aanzien van goederen die zijn binnengebracht in de Gemeenschap, maar die zich nog niet onder een douaneregeling bevinden sprake zijn van een onttrekking in de zin van art. 203 van het CDW. Er kan dus een douaneschuld op grond van art. 203 van het CDW ontstaan.

887. Art. 204 van het CDW is niet van toepassing bij goederen die zijn bestemd om te worden aangebracht bij de douane. Tijdelijke opslag is wel opgenomen in artikel 204 van het CDW.

dus uitgesteld ten opzichte van het tijdstip van het feitelijke binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap.

#### 15.9.5 Boor- en werkeilanden

In art. 71 van de Btw-richtlijn wordt verwezen naar art. 156 van de Btw-richtlijn. De onderdelen d en e van art. 156 zien op bepaalde goederen die zijn bestemd voor boor- en werkeilanden.

De territoriale wateren vormen onderdeel van het douanegebied en van de Gemeenschap. Het binnenbrengen van goederen in het douanegebied bestemd voor boor- en werkeilanden vormt geen douanebestemming. Er is dus bij goederen die zijn binnengebracht in het douanegebied en die zijn bestemd voor boor- en werkeilanden en onder de verwijzing in art. 71 van de Btw-richtlijn naar art. 156, aanhef, en onderdelen d of e, van de Btw-richtlijn vallen reeds een douaneschuld ontstaan.<sup>888</sup>

Het opnemen in art. 71 van de Btw-richtlijn van een verwijzing naar art. 156, aanhef, en onderdelen d en e, van de Btw-richtlijn leidt dus niet tot een uitstel van het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit na het eindigen van de voorgaande douaneregeling of situatie die onder art. 71 van de Btw-richtlijn viel (waaronder tijdelijke opslag). De douaneschuld is reeds ontstaan en daarmee is bij toepassing van art. 71 van de Btw-richtlijn ook het belastbare feit invoer van goederen reeds opgetreden.

De situatie bij goederen die zijn bestemd voor boor- en werkeilanden is overigens anders dan die van de goederen die zijn bedoeld in de regelingen of situaties als bedoeld in de artikelen 276 en 277 van de Btw-richtlijn. Op dergelijke goederen is art. 71 van de Btw-richtlijn ook van toepassing. Ten aanzien van dergelijke goederen dienen de lidstaten echter op grond van art. 277 van de Btw-richtlijn maatregelen te nemen om ervoor te zorgen dat de daar bedoelde goederen onder dezelfde voorwaarden in de Gemeenschap kunnen verblijven als de voorwaarden die gelden voor goederen die zijn geplaatst onder de in art. 156 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties of de douaneregeling tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer. Op grond van deze bepaling ga ik ervan uit dat bij de goederen bedoeld in de artikelen 276 en 277 van de Btw-richtlijn voor het bepalen van het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen de bepalingen betreffende het ontstaan

888. Ik ga er in deze paragraaf van uit dat er geen andere in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde regeling of situatie dan de regelingen of situaties bedoeld in art. 156, aanhef en onderdeel d, of e, van de Btw-richtlijn van toepassing zijn op goederen die zijn bestemd voor boor- en werkeilanden. Vanzelfsprekend kunnen goederen die zijn bestemd voor boor- en werkeilanden zich ook onder een douaneregime bevinden. Goederen bestemd voor boor- en werkeilanden kunnen zich bijvoorbeeld in een douane-entrepot bevinden. Op goederen die zich onder een douaneregime bevinden, zijn de regels van het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen van toepassing, zoals die gelden voor goederen onder het betreffende douaneregime. Indien goederen bijvoorbeeld onder extern communautair douanevervoer worden binnengebracht, zijn de regels voor het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen bij die douaneregeling van toepassing, ook al zijn de goederen bestemd voor boor- en werkeilanden.

van de douaneschuld worden toegepast, alsof de goederen die in de artikelen 276 en 277 van de Btw-richtlijn zijn bedoeld bij het binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap nog niet in het vrije verkeer zijn en nog geen douaneschuld is ontstaan.

Er wordt dus bij en na het binnenbrengen van goederen uit het vrije verkeer van derdelandsgebieden gedaan alsof deze goederen nog niet in het vrije verkeer zijn, waarbij op een later tijdstip wordt gedaan alsof een douaneschuld ontstaat, waarbij dan op dat tijdstip, bijvoorbeeld op een tijdstip waarop wordt gedaan alsof een onttrekking aan het douanetoezicht plaatsvindt (waarbij wordt gedaan alsof de goederen zich onder douanetoezicht bevinden en waarbij wordt gedaan alsof de goederen in het vrije verkeer komen), het belastbare feit invoer van goederen optreedt.<sup>889</sup>

Een andere situatie waarbij het belastbare feit invoer van goederen niet wordt uitgesteld na het eindigen van de voorgaande regeling of situatie die onder art. 71 van de Btw-richtlijn viel, ondanks opname in art. 71 van de Btw-richtlijn van een verwijzing ernaar, beschreef ik in paragraaf 15.9.3.5, waar het gaat om actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem. Bij die regeling kan met opname in art. 71 van de Btw-richtlijn wellicht zijn getracht te regelen dat ook (gedeeltelijke) terugbetaling van btw kan plaatsvinden indien uitvoer van de (verwerkte) goederen plaatsvindt. Bij communautaire goederen die zijn bestemd voor boor- en werkeilanden is dit niet aan de orde.

Ik constateer dat met de verwijzing in art. 71 van de Btw-richtlijn naar art. 156, aanhef en onderdelen d en e, van de Btw-richtlijn geen effect wordt bereikt in de vorm van uitstel van het belastbare feit invoer van goederen indien goederen zijn bestemd voor boor- en werkeilanden. Het zou kunnen dat wel een dergelijk effect is bedoeld, maar dat volgt dan niet uit de tekst van de Btw-richtlijn. Indien toch uitstel van het belastbare feit invoer van goederen zou zijn bedoeld, wordt niet duidelijk tot welk tijdstip dan wordt bedoeld het belastbare feit invoer van goederen uit te stellen.

In art. 18, tweede lid, van de Wet wordt de situatie van het feitelijk binnenbrengen in de Gemeenschap van bepaalde goederen met betrekking tot boor- en werkeilanden, gelet op de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn ten onrechte, niet aangemerkt als een douaneregime in de zin van de Wet. Zoals volgt uit het voorgaande, blijft dit verzuim echter zonder gevolgen.

#### **15.9.6 Goederen uit derdelandsgebieden die in het vrije verkeer zijn**

Goederen kunnen ook de Gemeenschap worden binnengebracht terwijl ze reeds in het vrije verkeer zijn in een derdelandsgebied. In die situatie is sprake van invoer van goederen in de zin van art. 30, tweede volzin, van de Btw-richtlijn.

889. Dit is overigens een echt optreden van het belastbare feit invoer van goederen. Hierbij is geen sprake van een doen alsof. De eventueel verschuldigde btw moet in beginsel ook echt worden betaald of voldaan op aangifte.

Zoals opgemerkt in paragraaf 3.3 zijn er derdelandsgebieden die deel uitmaken van het douanegebied en derdelandsgebieden die geen deel uitmaken van het douanegebied. Bij het binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen die in het vrije verkeer zijn in een derdelandsgebied kan het alleen gaan om goederen uit derdelandsgebieden die deel uitmaken van het douanegebied.

Het kan hierbij overigens ook goederen betreffen die reeds eerder in de Gemeenschap in het vrije verkeer waren en vervolgens (alleen) naar derdelandsgebieden zijn gegaan. Voor de douanerechten is sinds de goederen zich in het vrije verkeer van de Gemeenschap bevonden dan geen douaneschuld ontstaan. Douane-technisch zijn de goederen steeds in het vrije verkeer gebleven. Doordat derdelandsgebieden buiten de Gemeenschap liggen, zijn deze goederen bij vertrek naar een derdelandsgebied btw-technisch uitgevoerd uit de Gemeenschap. Dergelijke goederen blijven in het vrije verkeer in de zin van art. 30 van de Btw-richtlijn.

Zoals ik in paragraaf 15.5 heb aangegeven, lijkt het in verband met de controlebaarheid van de verschuldigde btw praktisch onmogelijk om voor het al dan niet optreden van het belastbare feit invoer van goederen een verschil te maken in behandeling tussen goederen die in een derdelandsgebied in het vrije verkeer zijn gebracht of reeds (van oudsher) in het vrije verkeer waren en goederen die voordat ze zich in een derdelandsgebied in het vrije verkeer bevonden reeds in de Gemeenschap in het vrije verkeer waren. Ook bij goederen die voordat ze zich in een derdelandsgebied in het vrije verkeer bevonden reeds in de Gemeenschap in het vrije verkeer waren treedt dus<sup>890</sup> bij het feitelijke binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap in beginsel het belastbare feit invoer van goederen op.

De artikelen 274 tot en met 277 van de Btw-richtlijn zien op het binnenbrengen van goederen als bedoeld in art. 30, tweede volzin, van de Btw-richtlijn. Het gaat dus over het feitelijk binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen die reeds in het vrije verkeer zijn in een derdelandsgebied.

Op grond van art. 275 van de Btw-richtlijn zijn de formaliteiten betreffende het binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen die reeds in het vrije verkeer zijn in derdelandsgebieden dezelfde, als die welke zijn bepaald in de geldende communautaire douanebepalingen betreffende de invoer van goederen in het douanegebied. Terecht wijst Van Vliet er op dat het handhaven van douaneformaliteiten tussen de derdelandsgebieden die deel uitmaken van het douanegebied en de Gemeenschap wel eens op gespannen voet zou kunnen staan met het EG-Verdrag (thans: het VWEU).<sup>891</sup>

In art. 276 van de Btw-richtlijn wordt bepaald dat wanneer de plaats van aankomst van de verzending of van het vervoer van in een derdelandsgebied in

890. Behalve als sprake is van goederen die worden vervoerd onder intern communautair douanevervoer waarbij zowel de plaats van vertrek als de plaats van aankomst van het vervoer zich binnen de Gemeenschap bevindt.

891. Van Vliet 1998, blz. 87.

het vrije verkeer zijnde goederen die de Gemeenschap binnenkomen buiten de lidstaat van binnenkomst van de goederen in de Gemeenschap is gelegen, de goederen worden geacht zich in de Gemeenschap te bevinden onder de regeling voor intern communautair douanevervoer, indien op het tijdstip van het binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap aangifte is gedaan van plaatsing onder die regeling. De situatie dat goederen zijn bestemd voor de lidstaat van binnenkomst van de goederen in de Gemeenschap, waarbij de aangever wellicht gebruik zou willen maken van de regeling voor intern communautair douanevervoer, is kennelijk niet geregeld in art. 276 van de Btw-richtlijn.

Wanneer de goederen zich op het tijdstip van het binnenbrengen ervan in de Gemeenschap bevinden in één van de situaties waardoor zij, indien zij waren ingevoerd in de zin van art. 30, eerste volzin, van de Btw-richtlijn in aanmerking konden komen voor één van de in art. 156 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties of voor een regeling van tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten, nemen de lidstaten op grond van art. 277 van de Btw-richtlijn maatregelen om ervoor te zorgen dat deze goederen onder dezelfde voorwaarden in de Gemeenschap kunnen verblijven als de voorwaarden welke voor de toepassing van die regelingen of situaties gelden. Voor de btw worden dus de voorwaarden van de douanerechtelijke regelingen gebruikt, hoewel de goederen in het vrije verkeer zijn.

Het voorgaande brengt met zich dat bij goederen die uit het vrije verkeer van binnen het douanegebied de Gemeenschap binnenkomen gebruik kan worden gemaakt van uitstel van het belastbare feit invoer van goederen onder dezelfde voorwaarden als die gelden bij uitstel van het belastbare feit invoer van goederen voor niet-communautaire goederen, in alle regelingen of situaties die gelden voor niet-communautaire goederen, met uitzondering van extern douanevervoer. Ook uitstel van het belastbare feit invoer van goederen op grond van de regeling intern communautair douanevervoer kan worden toegepast,<sup>892</sup> tenminste voor zover het niet gaat om intern communautair douanevervoer dat begint en eindigt binnen de lidstaat waar de goederen de Gemeenschap zijn binnengekomen.

Bij toepassing van de regeling intern communautair douanevervoer, geregeld in de artikelen 163 en volgende van het CDW, is sprake van het vervoer van goederen die in het vrije verkeer zijn. Daarom zal bij intern communautair douanevervoer en bij een onttrekking aan zulk vervoer in de Gemeenschap in de betekenis van het begrip onttrekken van art. 203 van het CDW in beginsel geen douaneschuld ontstaan. Echter voor wat betreft de situatie van goederen uit derdelandsgebieden zij opgemerkt, dat onder de regeling intern communautair douanevervoer communautaire goederen kunnen worden vervoerd, waarbij zich (nog) niet het belastbare feit invoer van goederen heeft voorgedaan. Het gaat hier om goederen die in het vrije verkeer zijn in een derdelandsgebied dat deel uitmaakt van het douanegebied en die worden vervoerd naar een (ander) derdelandsgebied dat deel uitmaakt van het douanegebied of die worden vervoerd naar een gebied dat onderdeel uitmaakt van de Gemeenschap. Op grond van

892. Anders zou de verwijzing naar art. 276 van de Btw-richtlijn zonder betekenis zijn.



art. 71 van de Btw-richtlijn is dat artikel van toepassing bij onder andere de in art. 276 van de Btw-richtlijn bedoelde regeling. In art. 276 van de Btw-richtlijn wordt alleen het intern communautair douanevervoer behandeld. Ik ga er daarom vanuit dat zal zijn bedoeld het belastbare feit invoer van goederen ook uit te stellen bij intern communautair douanevervoer. Ik neem aan dat ten aanzien van dergelijke goederen het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet bij een onttrekking in de zin van art. 203 van het CDW<sup>893</sup> in de Gemeenschap, of indien sprake is van een situatie als bedoeld in art. 204 van het CDW.

Als intern communautair douanevervoer plaatsvindt van goederen die bijvoorbeeld in het vrije verkeer zijn in Helgoland en die goederen onder intern communautair douanevervoer worden vervoerd vanuit Helgoland, via Duitsland, naar Nederland, dan zal zich op het tijdstip van het beëindigen van het communautair douanevervoer in Nederland (zonder dat een opvolgende douaneregeling analoog op de goederen van toepassing wordt) pas in Nederland in beginsel het belastbare feit invoer van goederen voordoen (en niet reeds in Duitsland).

Gelet op de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn moet voor het van toepassing zijn van art. 71 van de Btw-richtlijn sprake zijn van goederen die vanaf het binnenbrengen ervan in de Gemeenschap onder één van de in de artikelen 156, 276 en 277 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties, onder een regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer of onder een regeling voor extern douanevervoer worden geplaatst. In art. 276 van de Btw-richtlijn gaat het om goederen die zich bevinden onder de regeling intern communautair douanevervoer, met uitzondering van de situatie dat het intern communautair douanevervoer betreft met als begin- en eindpunt van het vervoer de lidstaat waar de goederen de Gemeenschap zijn binnengebracht. Art. 277 van de Btw-richtlijn is van toepassing bij alle regelingen of situaties waarbij art. 71 van de Btw-richtlijn van toepassing is bij goederen die worden binnengebracht in de Gemeenschap die nog niet in het vrije verkeer zijn, met uitzondering van de regeling extern douanevervoer. Ook bij goederen die zijn bestemd om te worden aangebracht bij de douaneautoriteiten vindt art. 277 van de Btw-richtlijn immers toepassing. Bij niet-communautaire goederen zou immers art. 71 van de Btw-richtlijn, juncto art. 156, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn van toepassing zijn.<sup>894</sup> Zoals volgt uit de artikelen 275 en 277 van de Btw-richtlijn zijn de voorwaarden en formaliteiten betreffende

893. Er is bij goederen die verkeren onder de regeling douanevervoer op grond van art. 59 van het CDW immers sprake van douanetoezicht. Voor de goederen die niet onder intern communautair douanevervoer verkeren moeten de lidstaten op grond van art. 277 van de Btw-richtlijn maatregelen nemen om ervoor te zorgen dat de goederen onder dezelfde voorwaarden in de Gemeenschap kunnen verblijven als die welke voor de toepassing van die regelingen of situaties gelden. Ten aanzien van dergelijke goederen kan dus een douaneschuld ontstaan als er een onttrekking plaatsvindt als bedoeld in art. 203 van het CDW.

894. Art. 156, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn ziet op goederen die zijn bestemd om bij de douane te worden aangebracht, en in voorkomend geval in tijdelijke opslag te worden geplaatst.

de invoer van goederen in het douanegebied, waaronder het aanbrengen van goederen, dezelfde als voor niet-communautaire goederen van toepassing zijn.

Het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen kan op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn worden uitgesteld als de goederen vanaf het binnenbrengen onder één van de genoemde regelingen of situaties wordt geplaatst. Dit uitstellen van het belastbare feit op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn zal zich, behalve bij de smokkel van goederen vrijwel altijd voordoen, doordat ook bij goederen die zijn bestemd om te worden aangebracht bij de douane reeds sprake zal zijn van een uitgesteld belastbaar feit.

Zoals ik in paragraaf 15.8.4 heb betoogd, vallen goederen uit derdelandsgebieden, niet per definitie onder art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn, omdat de goederen nu eenmaal niet (meer) zijn onderworpen aan invoerrechten, landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking. Mijns inziens moet voor de beantwoording van de vraag of art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn of art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn van toepassing is worden beoordeeld of de goederen uit derdelandsgebieden aan invoerrechten, landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking onderworpen zouden zijn geweest, indien sprake zou zijn geweest van het binnenbrengen van niet in het vrije verkeer zijnde goederen van buiten het douanegebied in de Gemeenschap. Indien dat het geval zou zijn geweest, ligt het voor de hand de al in het vrije verkeer zijnde goederen ten aanzien van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen analoog te behandelen als goederen die daadwerkelijk zijn onderworpen aan invoerrechten, landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking.

Op grond van art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet leidt het brengen in Nederland vanuit derdelandsgebieden van in het vrije verkeer zijnde goederen tot het belastbare feit invoer van goederen. Op grond van het derde lid is geen sprake van invoer van goederen als op deze in het vrije verkeer zijnde goederen aansluitend aan het in Nederland brengen van de goederen een douaneregime van toepassing wordt. In art. 22a, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet wordt bepaald dat op de goederen uit derdelandsgebieden die al in het vrije verkeer zijn de douaneregimes als bedoeld in art. 18, tweede lid, van de Wet kunnen worden toegepast. Art. 18, tweede lid, van de Wet bevat een verwijzing naar de douaneregeling douanevervoer. Ik ga ervan uit dat dit ook intern communautair douanevervoer omvat. Ook bij intern communautair douanevervoer naar een andere lidstaat dan de lidstaat van binnenbrengen wordt op grond van de Wet in beginsel het belastbare feit invoer van goederen uitgesteld.

In art. 22a, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet gaat het over het toepassen van de formaliteiten betreffende het brengen van de goederen in het vrije verkeer. Dit artikel lijkt alleen te zien op de formaliteiten van het in het vrije verkeer brengen van goederen, maar moet voor zover nodig mijns inziens

richtlijnconform zo worden uitgelegd, dat het artikel ook ziet op formaliteiten ten aanzien van het binnenbrengen van goederen in het algemeen.<sup>895</sup>

#### 15.10 TOETSINGSKADER VAN HET HVJ

In het voorgaande heb ik betoogd dat het belastbare feit invoer van goederen voor de btw is geregeld in de artikelen 2, 30, 70 en 71 van de Btw-richtlijn. Het valt op dat het HvJ geregeld<sup>896</sup> een ander, mijns inziens onzuiver, toetsingskader hanteert bij de beantwoording van de vraag of het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt.

In het arrest van het HvJ in de zaak Profitube spol. s r.o.,<sup>897</sup> ging het over goederen die afkomstig uit een derde land zijn binnengebracht in Slowakije, daar zijn geplaatst onder een stelsel van douane-entrepots, vervolgens zijn geplaatst onder de regeling actieve veredeling en na verkoop opnieuw in Slowakije onder het stelsel van douane-entrepots zijn geplaatst. De goederen verbleven sinds de oorspronkelijke plaatsing onder het stelsel van douane-entrepots in hetzelfde douane-entrepot in Slowakije. De prejudiciële vragen handelden over het al dan niet belast zijn van bepaalde leveringen. Voor de beslechting van het geschil was van belang of het belastbare feit invoer van goederen zich had voorgedaan. Het HvJ overweegt in punt 46 dat de in het arrest aan de orde zijnde goederen niet het voorwerp zijn geweest van een invoer in de zin van art. 2, punt 2, van de Zesde richtlijn (de rechtsvoorganger van art. 2, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn). Het HvJ komt tot deze conclusie, na alleen de artikelen 2 en 7, eerste en derde lid, van de Zesde richtlijn in de beschouwing te betrekken. Dat art. 2 (de rechtsvoorganger van art. 2 van de Btw-richtlijn) en art. 7, eerste lid, van de Zesde richtlijn (de rechtsvoorganger van art. 30 van de Btw-richtlijn) in de beschouwing worden betrokken, is voor de hand liggend. Het HvJ ontleent de kern van zijn argumentatie echter aan art. 7, derde lid, van de Zesde richtlijn. Dit artikel is de rechtsvoorganger van art. 61 van de Btw-richtlijn. Dit gebruik van art. 7, derde lid, van de Zesde richtlijn door het HvJ is mijns inziens onjuist. Art. 7, derde lid, van de Zesde richtlijn regelt namelijk alleen de plaats waar het belastbare feit plaatsvindt, met andere woorden de “toerekening” van het belastbare feit invoer van goederen aan een bepaalde lidstaat. Dat art. 7, derde lid, van de Zesde richtlijn alleen ziet op de plaats waar het belastbare feit zich voordoet, volgt duidelijk uit de tekst van de bepaling, die begint met “In afwijking van lid 2, (...)”. Art. 7, tweede lid, van de Zesde richtlijn luidt: “De invoer van een goed vindt plaats in de Lid-Staat op het grondgebied

895. Vergelijk Van Vliet 1998, blz. 87.

896. Naast het nog te behandelen arrest HvJ 8 november 2012, nr. C-165/11 (Profitube spol. s r.o.), ECLI:EU:C:2012:692, V-N 2012/60.19, valt te wijzen op het arrest van het HvJ van 9 februari 2006, nr. C-305/03 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), ECLI:EU:C:2006:90, V-N 2006/11.24, punt 41 en op het arrest HvJ 15 mei 2014, nr. C-480/12 (X BV), ECLI:EU:C:2014:329, BNB 2014/183 m.nt. Van Slooten.

897. HvJ 8 november 2012, nr. C-165/11 (Profitube spol. s r.o.), ECLI:EU:C:2012:692, V-N 2012/60.19.

waarvan het zich ten tijde van het binnenkomen in de Gemeenschap bevindt.”.<sup>898</sup>

De beantwoording van de vraag óf er sprake is van een belastbaar feit gaat vooraf aan de plaatsbepaling van het belastbare feit als het zich eenmaal voordoet. Op grond van art. 7, derde lid, van de Zesde richtlijn kan mijns inziens de conclusie worden getrokken dat het belastbare feit invoer van goederen, als het zich zou voordoen, zich in casu niet in Slowakije voordeed, maar kan niet de conclusie worden getrokken dat het belastbare feit invoer van goederen zich niet voordeed. Overigens worden in art. 7, derde lid, van de Zesde richtlijn vergelijkbare bewoordingen<sup>899</sup> gebruikt als in art. 10, derde lid, van de Zesde richtlijn (de rechtsvoorganger van art. 71 van de Btw-richtlijn).<sup>900</sup> De toetsing door het HvJ leidt daardoor wel tot eenzelfde uitkomst, als wanneer zou zijn getoetst aan art. 10, derde lid, van de Zesde richtlijn, maar de redenering die wordt gebruikt om te toetsen is onzuiver. Het oordeel dat geen belastbaar feit invoer van goederen plaatsvond, kan worden gebaseerd op de tekst van art. 10, derde lid, van de Zesde richtlijn, maar niet op de tekst van art. 7, derde lid, van de Zesde richtlijn.

## 15.11 DOUANERECHT

Op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn wordt bij goederen die zich in de Gemeenschap bevinden onder de daar bedoelde regelingen of situaties voor het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van de verschuldigdheid van btw aangesloten bij het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld. In deze en de volgende paragrafen van dit hoofdstuk ga ik ervan uit dat goederen zijn onderworpen aan douanerechten.

Het zou mogelijk zijn geweest, dat het belastbare feit invoer van goederen wordt uitgesteld bij bepaalde douanerechtelijke regelingen of situaties, maar dat daar voor het belastbare feit invoer van goederen “eigen consequenties”, in de vorm van een eigen tijdstip van optreden van het belastbare feit invoer van goederen aan zouden zijn verbonden. Voor het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen wordt, zoals ik in het voorgaande heb behandeld, echter niet alleen aangesloten bij een aantal douanerechtelijke regelingen of situaties, maar wordt daarnaast in die situaties ook aangesloten bij het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld. Er dient dus, wil het belastbare feit invoer van goederen op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn optreden als sprake is van een in dit artikel bedoelde regeling of situatie, sprake te zijn van het ontstaan van een douaneschuld.

Na het in het voorgaande behandelde over het belastbare feit invoer van goederen is het van belang om in te gaan op het belastbare feit dat in het douanerecht

898. Overigens vormde art. 7 van de Zesde richtlijn geen onderdeel van hoofdstuk VI van titel I van de Zesde richtlijn met als opschrift “plaats van de belastbare handelingen”. De artikelen 60 en 61 van de Btw-richtlijn vormen samen hoofdstuk 4 van Titel IV van de Btw-richtlijn, welk hoofdstuk is voorzien van de kop “plaats van invoer van goederen”.

899. In dit lid staat: “(...) vindt, (...) de invoer van dat goed plaats in de lidstaat op het grondgebied waarvan het goed aan die regelingen wordt onttrokken”.

900. In dit lid staat: “(...) vindt het belastbare feit pas plaats en wordt de belasting pas verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen aan deze regelingen worden onttrokken”.

kan optreden bij de invoer van goederen. Van belang is op welke manieren een douaneschuld kan ontstaan en in hoeverre daar voor het belastbare feit invoer van goederen bij wordt aangesloten.

In het CDW is in de artikelen 201 van het CDW en volgende opgenomen op welke manieren een douaneschuld kan ontstaan. Ik beschrijf in de paragrafen 15.12 tot en met 15.24 op welke manieren een douaneschuld kan ontstaan en behandel, in hoeverre bij het ontstaan van een douaneschuld, het belastbare feit invoer van goederen optreedt in die situaties waarin voor het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten bij het ontstaan van een douaneschuld.

## **15.12 TERMINOLOGIE ONTSTAAN DOUANESCHULD**

Onder een belastbaar feit versta ik een gebeurtenis waaraan in regelgeving het gevolg wordt verbonden dat in beginsel belasting wordt verschuldigd, zij het dat er ook sprake van kan zijn dat vanwege een vrijstelling of een tarief van nihil geen belasting hoeft te worden betaald, of dat de daadwerkelijke betaling van de belasting kan worden uitgesteld.

In het CDW en het DWU wordt het begrip “belastbaar feit” niet gebruikt. In het CDW worden in plaats daarvan verschillende manieren behandeld waarop “een douaneschuld bij invoer ontstaat”. Dit “ontstaan van een douaneschuld” vormt wat we in andere belastingregelgeving een belastbaar feit zouden noemen. In dit verslag van mijn onderzoek volg ik het taalgebruik uit het CDW door het belastbare feit voor de douanerechten aan te duiden als “het ontstaan van een douaneschuld”. Het komt mij overigens voor dat de term “ontstaan van een douaneschuld” wat chiquer klinkt dan het optreden van een belastbaar feit. Er treedt immers geen belastbaar feit op, nee, let op, er ontstaat een schuld. De term belastbaar feit lijkt mij echter duidelijker dan de terminologie dat er een schuld ontstaat.

In art. 71 van de Btw-richtlijn gaat het onder andere over goederen die zijn onderworpen aan invoerrechten en wordt de tekst gebruikt: “het tijdstip waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van deze rechten zich voordoen”. Het gebruik van de term belastbaar feit wijkt in dit artikel voor zover het de douanerechten betreft af van het in het CDW gebruikte taalgebruik.

Men kan overigens van mening verschillen over de vraag of in het systeem van het CDW de verschillende wijzen van ontstaan van een douaneschuld onderdeel vormen van één enkel belastbaar feit of van meerdere belastbare feiten. Ik ga ervan uit dat in het douanerecht bij de invoer van goederen sprake is van één enkel belastbaar feit, zij het dat die op verschillende manieren kan ontstaan. Zodra op een bepaalde wijze een douaneschuld is ontstaan, zijn de andere wijzen van het ontstaan van een douaneschuld niet meer relevant, in die zin, dat die in dat concrete geval daarna niet meer kunnen leiden tot het ontstaan

van een douaneschuld.<sup>901</sup> Anders is de situatie bij bijvoorbeeld leveringen, intracommunautaire verwervingen en invoer van goederen, drie verschillende belastbare feiten. Het belastbare feit levering sluit niet uit dat ter zake van dezelfde transactie een belastbaar feit intracommunautaire verwerving plaatsvindt, of dat zich tijdens het vervoer in verband met een levering het belastbare feit invoer van goederen voordoet.

### 15.13 HET ONTSTAAN VAN EEN DOUANESCHULD

In het btw-systeem staat het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap centraal.<sup>902</sup> In het btw-systeem vindt het belastbare feit invoer van goederen plaats als bepaalde<sup>903</sup> goederen de grens passeren. Hierbij geldt een uitzondering als op de goederen een bepaalde in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde douanerechtelijk (geïnspireerde) regeling of situatie van toepassing is, die aanleiding geeft om het tijdstip van het optreden van het belastbare feit uit te stellen. Zodra er bij goederen die zijn binnengebracht geen douanerechtelijk (geïnspireerde) regeling of situatie meer van toepassing is op grond waarvan uitstel van het belastbare feit invoer van goederen wordt gerechtvaardigd, zal in beginsel het belastbare feit invoer van goederen optreden.

In het douanerecht geldt voor het ontstaan van een douaneschuld als uitgangspunt, althans bij een douaneschuld die ontstaat op grond van art. 201 van het CDW, het in het vrije verkeer komen van goederen, waarvoor vanzelfsprekend als noodzakelijke voorwaarde voor het ontstaan van een douaneschuld sprake moet zijn van goederen die het douanegebied zijn binnengebracht.

De belangrijkste wijzen van ontstaan van een douaneschuld vinden we in de artikelen 201 tot en met 204 van het CDW. Worden goederen op een regelmatige wijze binnengebracht, dan zullen ze kunnen worden aangegeven voor het vrije verkeer, waarbij een douaneschuld ontstaat op grond van art. 201 van het CDW.<sup>904</sup> In een aantal gevallen worden de goederen na aanbrengen en tijdelijke opslag, nog niet aangegeven voor het vrije verkeer en is een douanerechtelijk (geïnspireerde) regeling of situatie van toepassing waarbij het tijdstip van het in het vrije verkeer brengen van goederen en het ontstaan van een douaneschuld wordt uitgesteld zolang de goederen aan de voorwaarden van de regeling voldoen.

Als goederen niet overeenkomstig de regelgeving wijze worden binnengebracht in het douanegebied, ontstaat bij de grensoverschrijding van de goederen, of bij

901. Zoals vermeld in paragraaf 15.9.3.5 kan het bij zich goederen die eerst onder de regeling actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem verkeren, als later art. 216 van het CDW wordt toegepast voordoen dat op twee verschillende tijdstippen ten aanzien van dezelfde goederen ter zake van één binnenbrengen een douaneschuld ontstaat.

902. Art. 30 van de Btw-richtlijn.

903. Het gaat om goederen die niet in de Gemeenschap in het vrije verkeer zijn, of goederen uit derde-landsgebieden die in het vrije verkeer zijn.

904. Overigens komen goederen die onder de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer door die plaatsing niet in het vrije verkeer, terwijl al wel douanerechten moeten worden betaald. Deze douaneschuld ontstaat op grond van art. 201 van het CDW.

het passeren van het eerste douanekantoor, reeds een douaneschuld op grond van art. 202 van het CDW.

In art. 203 van het CDW wordt geregeld dat als goederen aan een douanetoezicht worden onttrokken een douaneschuld ontstaat. Vanzelfsprekend moet er in beginsel, als geen opvolgende regeling op de goederen van toepassing is, een douaneschuld ontstaan als de reden om het ontstaan van een douaneschuld uit te stellen, zoals het gebruik van een douaneregeling, vervalt, doordat een douaneregeling wordt beëindigd. Op grond van art. 204 van het CDW ontstaat onder andere een douaneschuld als niet wordt voldaan aan een van de verplichtingen welke ten aanzien van aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit tijdelijke opslag van deze goederen of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder zij zijn geplaatst. Het geheel aan wijzen van ontstaan van een douaneschuld vult elkaar aan en zorgt ervoor dat een douaneschuld uiterlijk zal ontstaan als goederen niet meer voldoen aan de voorwaarden die gelden ten aanzien van goederen die zijn geplaatst onder bepaalde regelingen of situaties.

Overigens wordt in art. 203 van het CDW aangesloten bij het onttrekken van goederen aan het douanetoezicht. Door dit artikel wordt er in samenhang met art. 204 van het CDW voor gezorgd dat een douaneschuld zal ontstaan als iets onregelmatigs gebeurt bij goederen die conform de regelgeving worden binnengebracht in het douanegebied maar nog niet onder een douaneregeling zijn gebracht. Het kan dan gaan om goederen die zijn bestemd om bij de douane te worden aangebracht en om goederen die zich in tijdelijke opslag bevinden. Ook is sprake van douanetoezicht bij de douanebestemmingen wederuitvoer, vernietiging en afstand van goederen aan de Schatkist. Niet-communautaire goederen die zich in een vrije zone of een vrij entrepot bevinden en niet in strijd met de douanevoorschriften worden gebruikt of verbruikt in een vrije zone en niet onder een douaneregeling zijn geplaatst worden geacht zich niet in het douanegebied te bevinden, zodat zolang de goederen niet in strijd met de douanevoorschriften worden gebruikt of verbruikt, geen douaneschuld zal ontstaan.

#### **15.14 HET IN HET VRIJE VERKEER ZIJN VAN GOEDEREN EN DOUANESCHULD**

In deze paragraaf ga ik in op het verband tussen het ontstaan van een douaneschuld en het in het vrije verkeer zijn van goederen. In paragraaf 15.7 ben ik ingegaan op het verband tussen het optreden van het belastbare feit invoer van goederen en het in het vrije verkeer zijn van goederen.

Zoals vermeld in paragraaf 15.7 worden naar het oordeel van het HvJ btw en douanerechten verschuldigd “doordat goederen in de Gemeenschap worden ingevoerd en vervolgens in het economisch verkeer van de lidstaten worden

gebracht”.<sup>905</sup> Een douaneschuld ontstaat alleen als er sprake is van goederen die ten tijde van het binnenbrengen van de goederen in het douanegebied nog niet in het vrije verkeer zijn. Na het ontstaan van een douaneschuld zijn goederen mijns inziens in het vrije verkeer.<sup>906</sup> Het ontstaan van een douaneschuld hangt dus samen met goederen die niet in het vrije verkeer zijn, en in het vrije verkeer worden gebracht. Er bestaan verschillen in uitwerking tussen de regeling van het belastbare feit invoer van goederen en de regeling van het ontstaan van een douaneschuld, maar in de kern zijn beide gekoppeld aan dezelfde sfeerovergang van goederen die in het vrije verkeer terechtkomen.

Op grond van art. 29 van het VWEU worden als zich bevindend in het vrije verkeer in een lidstaat beschouwd de producten uit derde landen waarvoor in de lidstaat van invoer van de goederen de invoerformaliteiten zijn verricht en de verschuldigde douanerechten en heffingen van gelijke werking zijn voldaan en waarvoor geen gehele of gedeeltelijke teruggave van die rechten en heffingen is verleend. Op grond van art. 79 van het CDW “omvat” het in het vrije verkeer brengen “de toepassing van de handelspolitieke maatregelen en het vervullen van de andere formaliteiten voor de invoer van goederen alsmede de toepassing van de wettelijk verschuldigde rechten”. De omschrijving in art. 79 van het CDW lijkt uitstekend aan te sluiten bij de betekenis van in het vrije verkeer brengen als omschreven in de tekst van art. 29 van het VWEU. Centraal lijken te staan het verrichten van douanerechtelijke invoerformaliteiten en het voldoen<sup>907</sup> van de verschuldigde douanerechten.

Niet in alle gevallen waarbij een douaneschuld ontstaat lijken goederen in het vrije verkeer te komen conform de omschrijving van dit begrip in art. 29 van het VWEU. Niet alle goederen die worden binnengebracht in het douanegebied, worden overeenkomstig de douanevoorschriften in het douanegebied binnengebracht, waarbij, eventueel na het toepassen van een of meerdere douanerechtelijke regelingen of situaties, de douanerechten worden betaald en een douaneschuld ontstaat of de goederen het douanegebied verlaten zonder dat een douaneschuld ontstaat. Er vindt nu eenmaal ook smokkel en andere niet-regelmatige invoer van goederen plaats.

Op grond van het CDW kan een douaneschuld op een aantal manieren ontstaan. Deze zijn geregeld in de artikelen 201 van het CDW en volgende. Een douaneschuld kan op grond van art. 201 van het CDW onder andere ontstaan bij de douaneregeling in het vrije verkeer brengen van goederen. Het in het vrije verkeer brengen van goederen in de betekenis die deze term heeft in het systeem van douanerechten, omvat mijns inziens meer dan de toepassing van de douaneregeling in het vrije verkeer brengen van goederen. De douaneregeling in het vrije

905. HvJ 28 februari 1984, nr. 294/82 (Senta Einberger (II)), ECLI:EU:C:1984:81, BNB 1987/6 m.nt. Ploeger, punt 18.

906. Met uitzondering van goederen die onder de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer worden geplaatst. Dergelijke goederen komen door die plaatsing niet in het vrije verkeer, terwijl al wel douanerechten moeten worden betaald.

907. Voor zover althans de betekenis van de terminologie “toepassing van de wettelijk verschuldigde rechten” in de zin van art. 79 van het CDW aansluit bij de betekenis van het begrip “voldaan” in de zin van art. 29 van het VWEU.



verkeer brengen is slechts één van de mogelijkheden waarbij een douaneschuld ontstaat.<sup>908</sup>

Bij smokkel en andere niet-regelmatige invoer van goederen (bijvoorbeeld het onttrekken van goederen aan het douanetoezicht, of het gebruik of verbruik van goederen in een vrij entrepot of vrije zone, onder andere voorwaarden dan die volgens de douanewetgeving gelden), ontstaat normaliter een douaneschuld. Aan de invoerformaliteiten wordt dan echter juist niet voldaan en als bijvoorbeeld de smokkelhandelingen door de autoriteiten niet worden ontdekt, zullen ook de verschuldigde douanerechten niet worden betaald, omdat smokkelaars deze gelet op het vermoedelijke doel van hun activiteiten (het trachten de heffing van een douaneschuld en de heffing van btw te voorkomen, door in strijd te handelen met de regelgeving) normaliter niet op eigen initiatief zullen betalen.

Na het ontstaan van een douaneschuld kan er mijns inziens, buiten de situatie van goederen die zich bevinden onder de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer,<sup>909</sup> van worden uitgegaan dat de goederen voor de toepassing van douanerechten in het vrije verkeer zijn.<sup>910</sup>

Zoals vermeld in paragraaf 15.7 zal in het douanerecht mijns inziens ter zake van hetzelfde feitelijke binnenbrengen van goederen in het douanegebied slechts eenmaal, althans op één tijdstip,<sup>911</sup> een douaneschuld ontstaan. Ik heb in dit verband gewezen op het arrest van het HvJ in de zaak Wilhelm Kiwall KG.<sup>912</sup> In dat arrest heeft het HvJ overwogen dat het ontstaan van een douaneschuld in een lidstaat geen ruimte laat voor het ontstaan van een douaneschuld in een andere lidstaat. Er ontstaat ten aanzien van goederen waarbij een douaneschuld is ontstaan, naar ik aanneem niet, al dan niet op grond van een ander artikel uit het CDW, op een later tijdstip nogmaals een douaneschuld ter zake

908. Vergelijk Van Laere 1990.

909. Na iets meer dan 33 maanden zal, zoals ik behandel in paragraaf 15.9.3.7, een douaneschuld zijn ontstaan voor de volle 100% van de douaneschuld die zou zijn ontstaan indien de goederen op de datum van het feitelijke binnenbrengen in het douanegebied in het vrije verkeer zouden zijn gebracht. Mijns inziens zijn goederen na dit tijdstip voor de toepassing van het CDW in het vrije verkeer.

910. Volledigheidshalve vermeld ik dat het mogelijk is dat een douaneschuld ontstaat op grond van art. 204 van het CDW, terwijl duidelijk is dat de goederen zijn wederuitgevoerd. De douaneschuld ontstaat dan slechts omdat niet aan de voorwaarden van een bepaalde regeling is voldaan. Ik ga ervan uit dat de goederen dan toch in het vrije verkeer zijn gekomen. Of dat zo is volgt niet uit het betreffende arrest: HvJ 6 september 2012, nr. C-28/11 (Eurogate Distribution GmbH), ECLI:EU:C:2012:533.

911. Het lijkt mij niet uitgesloten dat een douaneschuld ontstaat op een bepaald tijdstip waarbij een gedeelte van een douaneschuld ontstaat op grond van een ander artikel in het CDW dan een ander gedeelte van de douaneschuld. Naar ik behandel in paragraaf 15.19.2 ontstaat bij het niet voldoen aan bepaalde voorwaarden voor de toekenning van een verlaagd recht bij invoer of van een nulrecht een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW een douaneschuld, op het tijdstip waarop de goederen onder de betrokken douaneregeling werden geplaatst. Deze douaneschuld betreft het verschil tussen het verlaagde tarief of nulrecht en het normaliter op dergelijke goederen toepasbare douanetarief. Op ditzelfde tijdstip ontstaat op grond van art. 201 van het CDW dan een douaneschuld, naar het verlaagde tarief of nulrecht.

912. HvJ 20 september 1988, nr. 252/87 (Wilhelm Kiwall KG), ECLI:EU:C:1988:426, Jur. blz. 04753.

van hetzelfde binnenbrengen van de goederen in het douanegebied. Als een douaneschuld is ontstaan is niet langer sprake van “aan rechten bij invoer onderworpen goederen” als bedoeld in de verschillende bepalingen met betrekking tot het ontstaan van een douaneschuld in het CDW.

Dat goederen worden geacht zich in het vrije verkeer te bevinden, lijkt mij de meest elegante handelswijze om bij de douanerechten om te gaan met goederen waarbij reeds een douaneschuld is ontstaan. Het gaat er om, dat als ten aanzien van goederen eenmaal een douaneschuld is ontstaan, de goederen zich daarna zonder beperkingen in het handelsverkeer kunnen bevinden, zoals alle goederen die in het vrije verkeer in het douanegebied zijn. Goederen moeten mijns inziens na het ontstaan van een douaneschuld, op welke wijze de douaneschuld ook is ontstaan, in het vrije verkeer van het douanegebied komen,<sup>913</sup> mits er geen sprake is van absoluut verboden goederen.

Op grond van de tekst art. 29 van het VWEU kunnen goederen slechts in het vrije verkeer zijn als de verschuldigde douanerechten en heffingen van gelijke werking zijn voldaan. Mijns inziens kan de betaling van douanerechten om goederen aan te merken als goederen in het vrije verkeer echter niet worden vereist bij goederen waarbij vanwege smokkel of op andere niet-regelmatige wijze een douaneschuld is ontstaan. Ook als bij bijvoorbeeld bij smokkel of onttrekking de invoerformaliteiten niet zijn verricht of de douanerechten niet zijn betaald komen goederen mijns inziens, afgezien van de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer in het vrije verkeer voor de douanerechten. Met Punt en Van Vliet<sup>914</sup> ben ik van mening dat het betaald zijn niet letterlijk moet worden opgevat. Voor het voor binnengebrachte goederen bereiken van de status van communautaire goederen is voldoende dat een douaneschuld is ontstaan.

De tekst van artikel 79, tweede volzin, van het CDW laat een uitleg toe waarbij het begrip in het vrije verkeer brengen zo wordt begrepen dat niet wordt vereist dat de douanerechten ook zijn voldaan. Hoewel uitgaande van de tekst van artikel 29 van het VWEU voor in het vrije verkeer brengen van goederen lijkt te worden vereist dat de douanerechten worden voldaan, wordt op grond van artikel 79, tweede volzin, van het CDW, naast het toepassen van maatregelen en het vervullen van formaliteiten, slechts vereist dat de wettelijk verschuldigde rechten zijn toegepast. Het lijkt verdedigbaar dat van het toepassen van verschuldigde rechten reeds sprake is als een belastingschuldige is uitgenodigd tot betaling van douanerechten. De douanerechten lijken in zodanig geval immers te worden toegepast, zij het dat de douanerechten wellicht nog niet zijn betaald. Ik vermoed overigens dat met “toepassing van de wettelijk verschuldigde rechten” in artikel 79 van het CDW “voldoening van de wettelijk verschuldigde rechten” is bedoeld.

913. Hierbij geldt dan een uitzondering voor goederen die onder de regeling tijdelijke invoer met tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer worden geplaatst, zij het slechts zolang de douaneschuld niet volledig is verschuldigd.

914. Punt & Van Vliet 2000, blz. 38-39 en 193.

Op grond van artikel 79 van het CDW en op grond van artikel 4, aanhef en onderdeel 7, van het CDW, verkrijgen niet-communautaire goederen die in het vrije verkeer worden gebracht door het in het vrije verkeer brengen de status van communautaire goederen. Een aangifte voor het vrije verkeer is gelet op de tekst van artikel 866 van het UCDW niet vereist opdat niet-communautaire goederen die het douanegebied zijn binnengebracht communautaire goederen kunnen worden, als de douanerechten maar zijn betaald. Op grond van artikel 866 van het UCDW worden namelijk goederen als communautaire goederen aangemerkt wanneer een douaneschuld krachtens artikel 202, 203, 204 of 205 van het CDW is ontstaan en de rechten bij invoer zijn betaald. Als de douanerechten zijn betaald, bijvoorbeeld bij een douaneschuld die is ontstaan op grond van artikel 203 van het CDW, bevinden deze goederen zich voor wat betreft het douanerecht kennelijk in het vrije verkeer. Communautaire goederen bevinden zich namelijk, als het ingevoerde goederen betreft, per definitie in het vrije verkeer. Op grond van artikel 4, aanhef en onderdeel 7, aanhef en de tweede gedachtestreep, van het UCDW, moeten ingevoerde goederen namelijk in het vrije verkeer zijn gebracht om communautaire goederen te zijn.

In het handelsverkeer past mijns inziens bescherming van derden die van de onregelmatige invoer niets weten en ook niet hadden hoeven te weten. Als goederen worden binnengesmokkeld in het douanegebied zal ten tijde van de grensoverschrijding een douaneschuld ontstaan. Zij die daarbij zijn betrokken, zullen normaliter zijn aan te merken als douaneschuldenaar. Als de goederen worden doorverkocht aan iemand die niets wist en ook niet had hoeven weten aangaande de onregelmatige invoer, verdient deze afnemer mijns inziens in het handelsverkeer bescherming. Het is aan goederen normaliter niet te zien of de goederen al “van oudsher” in het douanegebied zijn, of regelmatig zijn binnengebracht in het douanegebied, of dat ze bijvoorbeeld zijn gesmokkeld of onttrokken aan het douanetoezicht. Het is voor een afnemer van goederen normaliter ook niet na te gaan en voor een leverancier (als die niet betrokken is bij het binnenbrengen van de goederen in het douanegebied) normaliter ook niet aan te tonen dat de goederen van oudsher uit het douanegebied zijn of regelmatig in het vrije verkeer zijn gebracht. De afnemer moet er gelet op het gegeven dat de goederen zich niet meer zichtbaar onder douanetoezicht bevinden, in beginsel van kunnen uitgaan dat de goederen in het vrije verkeer zijn. Een douaneschuld zal niet meer ontstaan gelet op het arrest van het HvJ in de zaak Wilhelm Kiwall KG.<sup>915</sup>

Derden die de goederen in hun bezit krijgen en die niets van de onregelmatige invoer weten of hadden moeten weten, moeten mijns inziens worden beschermd bij gebruik van communautair douanevervoer van goederen die via een derde land weer terug in het douanegebied komen of bij de toepassing van de vrijstelling voor terugkerende goederen. Voorkomen moet worden dat in die gevallen de derde een douaneschuld wordt verschuldigd, respectievelijk geen gebruik kan maken van de vrijstelling.

915. HvJ 20 september 1988, nr. 252/87 (Wilhelm Kiwall KG), ECLI:EU:C:1988:426, Jur. blz. 04753.

Gehele of gedeeltelijke teruggave van onder andere douanerechten brengt, gelet op de tekst van artikel 29 van het VWEU, met zich dat goederen zich niet langer in het vrije verkeer bevinden. Het ligt voor de hand dat dit naast de teruggave van douanerechten ook ziet op kwijtschelding van douanerechten. Als (gedeeltelijke) teruggaaf of kwijtschelding van douanerechten wordt verleend zullen de goederen zich in het douanegebied of buiten het douanegebied kunnen bevinden. Voor wat betreft goederen die zich in het douanegebied bevinden, zonder dat de goederen onder een douanebestemming worden geplaatst, zij er op gewezen dat zoals vermeld, er slechts eenmaal, althans op één tijdstip, een douaneschuld kan ontstaan. Als douanerechten worden terugbetaald of kwijtgescholden van goederen die zich in het douanegebied niet onder douanetoezicht bevinden, blijven de goederen mijns inziens in het vrije verkeer.

Ik wijs in dit verband op artikel 83 van het CDW. Dit ziet op goederen die bij teruggaaf of kwijtschelding een douanebestemming (gaan) krijgen of zich niet meer in het douanegebied bevinden. Bij de goederen waarbij gehele of gedeeltelijke teruggave van douanerechten is verleend, gaat het om goederen die op grond van artikel 83 van het CDW hun communautaire status verliezen. Op grond van artikel 83 van het CDW verliezen in het vrije verkeer gebrachte goederen hun communautaire status wanneer de aangifte voor het vrije verkeer ongeldig wordt gemaakt, of wanneer de rechten bij invoer worden terugbetaald of kwijtgescholden. Het moet bij een terugbetaling of kwijtschelding als bedoeld in artikel 83 van het CDW gaan om terugbetaling of kwijtschelding in het kader van de regeling actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem, of overeenkomstig artikel 238 van het CDW over goederen die gebreken vertonen of die niet in overeenstemming zijn met de bepalingen van het contract, of in de in artikel 239 van het CDW bedoelde situaties wanneer aan de terugbetaling of de kwijtschelding de voorwaarde is verbonden dat de goederen worden uitgevoerd of wederuitgevoerd of een daarvoor in de plaats tredende douanebestemming krijgen. Het valt op dat in artikel 83 van het CDW niet de situaties van de artikelen 236 en 237 van het CDW zijn opgenomen. Dit is echter goed verklaarbaar, omdat het daar gaat om douanerechten die niet wettelijk zijn verschuldigd of om het ongeldig maken van de douaneaangifte. Bij de gevallen waarin op grond van artikel 83 van het CDW douanerechten worden terugbetaald of kwijtgescholden en waarbij de goederen de douanestatus van communautaire goederen kwijtraken, zal het gaan om goederen die worden uitgevoerd of wederuitgevoerd of een daarvoor in de plaats tredende douanebestemming krijgen.<sup>916</sup> Het spreekt voor zich dat dergelijke goederen zich niet meer in het vrije verkeer in het douanegebied bevinden.

Als een aangifte voor het vrije verkeer ongeldig wordt gemaakt, zijn de goederen achteraf gezien niet in het vrije verkeer gebracht. Dan dienen de goederen als niet-communautaire goederen alsnog een douanebestemming te krijgen, waarbij afhankelijk van de gekozen douanebestemming alsnog een douaneschuld kan

916. Het gaat hier overigens om enkele bijzondere situaties. Normaliter leidt de uitvoer van goederen niet tot een teruggaaf van douanerechten.

ontstaan en het belastbare feit invoer van goederen zich in het btw-systeem kan voordoen.

#### 15.15 ART. 201 CDW

Op grond van art. 201 van het CDW<sup>917</sup> ontstaat een douaneschuld wanneer aan rechten bij invoer onderworpen goederen in het vrije verkeer worden gebracht. Het lijkt bij de toepassing van dit artikel te gaan om goederen die rechtmatig in het vrije verkeer worden gebracht. Als goederen op een andere wijze, bijvoorbeeld door het onttrekken van goederen aan een douaneregime, in het vrije verkeer worden gebracht (in de betekenis zoals ik die in paragraaf 15.14 voor het CDW heb beschreven), valt dat kennelijk niet onder art. 201 van het CDW, anders was immers art. 203 van het CDW niet nodig geweest. Bij het in het vrije verkeer brengen van goederen als bedoeld in art. 201 van het CDW worden op grond van art. 79 van het CDW de formaliteiten voor de invoer van goederen vervuld alsmede de wettelijk verschuldigde rechten toegepast. De douaneschuld ontstaat op het tijdstip van de aanvaarding van de betreffende douaneaangifte.

Er zijn een aantal douanebestemmingen waarbij als de regeling wordt gevolgd niet-communautaire goederen bij het einde van de regeling niet in het vrije verkeer komen en waarbij geen douaneschuld ontstaat. Voorts zijn er douaneregelingen waarbij als de regeling wordt gevolgd niet-communautaire goederen in het vrije verkeer komen en een douaneschuld ontstaat. Ten slotte is er een douaneregeling waarbij als de regeling wordt gevolgd niet-communautaire goederen niet in het vrije verkeer komen, maar wel een douaneschuld ontstaat. Als een bepaalde douanebestemming niet volgens de regels wordt beëindigd zal in beginsel een douaneschuld ontstaan op grond van art. 203 of art. 204 van het CDW. Bij het niet volgens de regels handelen of beëindigen bij de douanebestemming vrije zone of vrij entrepot zal in beginsel een douaneschuld ontstaan op grond van art. 205 van het CDW. Als goederen worden gesmokkeld en dus niet onder een douaneregeling worden geplaatst, zal in beginsel een douaneschuld ontstaan op grond van art. 202 van het CDW. Bij de situaties waarbij een douaneschuld ontstaat op grond van één van de artikelen 202 tot en met 205 van het CDW komen goederen in het vrije verkeer, maar is art. 201 van het CDW niet van toepassing.

Bij het ontstaan van een douaneschuld draait het afgezien van de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer om het in het vrije verkeer komen van goederen. Als goederen worden aangebracht bij de douane en zich in tijdelijke opslag bevinden zijn de goederen nog niet in het vrije verkeer gebracht en ontstaat zolang de douaneregels worden gevolgd nog geen douaneschuld.

Bij de douaneregelingen douanevervoer, douane-entrepot, actieve veredeling in de vorm van het schorsingssysteem, tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van rechten bij invoer en behandeling onder douanetoezicht en bij de douane-

917. Art. 77 van het DWU.

bestemmingen (waaronder wederuitvoer) komen goederen als de regelingen conform de regelgeving worden gevolgd en beëindigd niet in het vrije verkeer en ontstaat geen douaneschuld.

Bij de douaneregelingen in het vrije verkeer brengen en actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem komen goederen bij het volgen van de regeling in het vrije verkeer en ontstaat een douaneschuld op grond van art. 201 van het CDW.<sup>918</sup>

Bij de douaneregeling uitvoer gaat het om communautaire goederen en ontstaat er dus geen douaneschuld. De douaneregeling passieve veredeling is een vrijstellingsregeling en houdt geen uitstel in van het belastbare feit invoer van goederen.

Alleen bij de douaneregeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer ontstaat een douaneschuld maar komen de goederen niet in het vrije verkeer. Daarom ontstaat op grond van art. 201 van het CDW bovendien een douaneschuld wanneer goederen onder de douaneregeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer worden geplaatst. De regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer wordt apart in het artikel genoemd, aangezien ten aanzien van de goederen die onder de werking van deze douaneregeling worden gebracht, wel een douaneschuld dient te ontstaan, maar de goederen niet in het vrije verkeer worden gebracht. De douaneschuld ontstaat op het tijdstip waarop de desbetreffende douaneaangifte wordt aanvaard.

Het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen bij de verschillende douaneregelingen is beschreven in paragraaf 15.9. Vanzelfsprekend moet het daarbij gaan om goederen die zich in de Gemeenschap bevinden.<sup>919</sup>

Op grond van de artikelen 201 en volgende van het CDW moet sprake zijn van “aan rechten bij invoer onderworpen” goederen. Het lijkt mij dat ook sprake is van goederen die zijn onderworpen aan douanerechten indien de invoer van goederen voor de douanerechten is vrijgesteld of wanneer er sprake is van een nihil-tarief op grond van het douanetarief. Ik merk op dat goederen die worden binnengebracht van buiten het douanegebied niet in het vrije verkeer zijn, voor zover althans geen sprake is van de toepassing van een douaneregeling. In art. 201 van het CDW wordt bepaald, dat een douaneschuld bij invoer van goederen ontstaat wanneer aan rechten bij invoer onderworpen goederen in het vrije verkeer worden gebracht. Er wordt niet expliciet bepaald dat de goederen moeten zijn binnengebracht in het douanegebied. Dat de goederen moeten zijn binnengebracht in het douanegebied lijkt mij reeds voort te vloeien uit het gebruik van de douaneregeling in het vrije verkeer brengen, de douaneregeling actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem, of het gebruik van de douaneregeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer.

918. Bij actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem moet er, zo volgt uit art. 125 van het CDW, aangifte worden gedaan voor het vrije verkeer. Er ontstaat daarbij dus een douaneschuld op grond van art. 201 van het CDW.

919. Of zich in de Gemeenschap hebben bevonden bij de toepassing van art. 216 van het CDW.

Ik meen ervan te kunnen uitgaan dat het vereiste dat de goederen zich in het douanegebied moeten bevinden dermate voor de hand liggend is en in het systeem van het ontstaan van een douaneschuld past, dat ook voor zover dit vereiste niet reeds uit het gebruik van een douaneregeling zou voortvloeien, of niet in de tekst van art. 201 van het CDW tot uitdrukking zou zijn gebracht, ervan kan worden uitgegaan dat een douaneschuld op grond van het CDW slechts kan ontstaan bij goederen in het douanegebied.<sup>920</sup> Het zal gaan om goederen die in het douanegebied in het vrije verkeer worden gebracht.

Het vereiste dat de goederen moeten zijn binnengebracht kan, voor zover dat nog niet zou voortvloeien uit het gebruik van de douaneregeling in het vrije verkeer brengen, of uit het gebruik van de douaneregeling actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem, of uit het gebruik van de douaneregeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer, met wat goede wil worden gelezen in het vereiste dat het moet gaan om “aan rechten bij invoer onderworpen goederen”. Met de formulering van “aan rechten bij invoer onderworpen goederen” wordt mijns inziens bedoeld, dat de goederen in beginsel aan de heffing van douanerechten of enkele andere rechten, vermeld in art. 4, aanhef en onderdeel 10, van het CDW, moeten zijn onderworpen en dat een douaneschuld nog niet is ontstaan of een belastbaar feit ten aanzien van de andere rechten zich nog niet heeft voorgedaan. Onder de term “aan rechten bij invoer onderworpen goederen” kan, gelet op het systeem van het verschuldigd worden van douanerechten, worden begrepen dat het moet gaan om goederen die voorafgaand aan het ontstaan van een douaneschuld of voorafgaand aan het optreden van het belastbare feit niet in het vrije verkeer zijn. Daartoe lijkt noodzakelijk dat sprake is geweest van het binnenbrengen van de goederen in het douanegebied. Uitgaande van de tekst van art. 201 van het CDW lijkt het vereiste van binnenbrengen ten aanzien van de goederen die in het vrije verkeer worden gebracht ook te volgen uit het gebruik van de term “in het vrije verkeer brengen”. Het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 201 van het CDW draait met name om het in het vrije verkeer brengen van goederen. Het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 201 van het CDW is dus, afgezien van goederen onder de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer per definitie gekoppeld aan de sfeerovergang van goederen die in het vrije verkeer terechtkomen. De goederen kunnen dus nog niet in het vrije verkeer zijn voorafgaande aan het ontstaan van de douaneschuld. Goederen die niet in het vrije verkeer zijn, zullen vrijwel<sup>921</sup> altijd zijn binnengebracht in het douanegebied.

Ik wijs op de situatie van wat ik noem hybride goederen bij toepassing van de douaneregeling actieve veredeling in de vorm van het schorsingssysteem. Dit ziet op de situatie dat communautaire goederen zijn gebruikt ter bewerking

920. Ik wijs overigens op de bijzondere situatie dat een douaneschuld ontstaat op grond van art. 216 van het CDW. Als blijkt dat deze douaneschuld ontstaat hebben de goederen het douanegebied inmiddels verlaten.

921. Eventueel kan nog sprake zijn van goederen voortgekomen uit nog niet in het vrije verkeer zijnde goederen. Dergelijke goederen zijn als zodanig niet binnengebracht in het douanegebied, maar de bestanddelen van de goederen wel.

van niet-communautaire goederen, waarbij er ten aanzien van het resultaat van deze bewerking sprake is van niet-communautaire goederen, waarbij op grond van art. 201 van het CDW een douaneschuld lijkt te kunnen ontstaan voor in de niet-communautaire goederen opgegane communautaire goederen, zij het dat op grond van art. 121 van het CDW in dergelijke gevallen het ontstaan van een douaneschuld in zoverre er sprake is van gebruikte communautaire goederen wordt voorkomen.

Een gedachte achter het niet expliciet opnemen van de eis van binnenbrengen in art. 201 van het CDW zou wellicht kunnen zijn, dat als er verschillende goederen zijn, die feitelijk het douanegebied zijn binnengebracht en niet in het vrije verkeer zijn, uit die verschillende goederen in het douanegebied andere goederen zouden kunnen worden gefabriceerd.<sup>922</sup> Ten aanzien van deze laatste goederen ontstaat bij het in het vrije verkeer brengen op grond van art. 201 van het CDW, zoals mij gewent lijkt, een douaneschuld, hoewel de vervaardigde goederen zich niet in de staat waarin de goederen ten tijde van het in het vrije verkeer brengen bevinden zijn binnengebracht in het douanegebied.

Aan de hand van deze situatie bij het ontstaan van een douaneschuld kan men zich afvragen waarom eigenlijk bij het belastbare feit invoer van goederen in art. 30, eerste volzin, van de Btw-richtlijn wel de eis wordt gesteld dat de goederen (in de Gemeenschap) moeten zijn binnengebracht. Zou dit vereiste niet analoog aan de tekst van art. 201 van het CDW kunnen worden weggelaten? Er wordt immers in art. 30, eerste volzin, van de Btw-richtlijn reeds de eis gesteld dat de niet-derdelandsgoederen zich niet in het vrije verkeer mogen bevinden. Mijns inziens is het om duidelijk te maken waar het belastbare feit invoer van goederen over gaat, positief te waarderen dat in art. 30, eerste volzin, van de Btw-richtlijn, wordt benadrukt dat het gaat om goederen die zijn binnengebracht. Bij de goederen bedoeld in art. 30, tweede volzin, van de Btw-richtlijn lijkt het aangeven in de tekst van het artikel dat er sprake moet zijn van goederen die worden binnengebracht noodzakelijk omdat het daar gaat om goederen die zich in het vrije verkeer bevinden.

Bij het aangeven van goederen voor het vrije verkeer kan sprake zijn van goederen die direct na binnenkomst van de goederen in het douanegebied na het aanbrengen bij de douane worden aangegeven voor het vrije verkeer, of onder de regeling actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem worden geplaatst. Ook kan sprake zijn van goederen die pas worden aangegeven voor het vrije verkeer, nadat de goederen eerst enige tijd onder een douaneregime hebben verkeerd.

Bij goederen die op regelmatige wijze worden binnengebracht en direct na binnenkomst van de goederen worden aangebracht en aangegeven voor het vrije verkeer is er gedurende de veelal korte periode tussen het tijdstip van het binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap (de overschrijding van de

922. Waarbij ik opmerk dat er beperkingen worden gesteld aan handelingen die zijn toegestaan met betrekking tot goederen die zich onder bepaalde douanebestemmingen bevinden.



buitengrens) en het voldoen aan de formaliteiten voor de invoer van goederen sprake geweest van de situatie geregeld in art. 71 juncto art. 156, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn. De goederen waren namelijk bestemd om bij de douane te worden aangebracht. Het aanbrengen van goederen gaat bij de “recht-toe-recht-aan-invoer” altijd vooraf aan het in het vrije verkeer brengen van de goederen. Wat bovendien ook vooraf gaat aan het in het vrije verkeer brengen is de tijdelijke opslag. Op grond van art. 50 van het CDW hebben goederen zodra zij zijn aangebracht de status van goederen in tijdelijke opslag. Goederen bestemd om bij de douane te worden aangebracht komen bij recht-toe-recht-aan-invoer dus ten minste ook even in tijdelijke opslag. Vervolgens ontstaat bij het voldoen aan de formaliteiten voor de invoer van goederen bij deze recht-toe-recht-aan-invoer van goederen een douaneschuld op grond van art. 201 van het CDW en treedt het belastbare feit invoer van goederen op, doordat de douaneregeling bestaande in het brengen van goederen in het vrije verkeer (vanzelfsprekend) niet wordt genoemd in art. 71 van de Btw-richtlijn. Doordat deze goederen, al is het maar even, bestemd zijn geweest te worden aangebracht bij de douane, en overigens bovendien, al is het maar even, in tijdelijke opslag zijn geweest, vindt het belastbare feit invoer van goederen plaats op het tijdstip geregeld in art. 71 van de Btw-richtlijn.<sup>923</sup>

Onder de werking van art. 71 van de Btw-richtlijn betekent ieder regelmatig beëindigen van een daar bedoelde regeling of situatie dat het eventuele uitstel van het belastbare feit invoer van goederen afloopt, zodat het binnenbrengen van die goederen in de Gemeenschap in de zin van art. 30 van de Btw-richtlijn resulteert in het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen, tenzij het beëindigen van de douaneregeling direct wordt gevolgd door het plaatsen van de goederen onder een in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde regeling of situatie.

Bij goederen die vanaf de binnenkomst in de Gemeenschap onder een douaneregeling zijn geplaatst en die na beëindiging van die, of van een opvolgende, regeling worden aangegeven voor het vrije verkeer vindt het belastbare feit invoer van goederen plaats ten tijde van de beëindiging van de douaneregeling en de gelijktijdige aangifte voor het vrije verkeer op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn.

In de situatie van de recht-toe-recht-aan invoer van goederen is mijns inziens in de Wet art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van toepassing. In de Wet wordt de situatie dat goederen zijn bestemd om bij de douaneautoriteiten te worden aangebracht niet als douaneregime benoemd. In art. 18, derde lid, van

923. Op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn vindt in de situatie waarbij goederen zijn onderworpen aan invoerrechten, landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van het gemeenschappelijk beleid het belastbare feit en het verschuldigd worden van de btw plaats op het tijdstip waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van deze communautaire rechten plaatsvinden.

In de situatie waarbij goederen niet zijn onderworpen aan invoerrechten, landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van het gemeenschappelijk beleid passen de lidstaten met betrekking tot het belastbare feit en het verschuldigd worden van de btw de geldende bepalingen inzake invoerrechten toe.

de Wet wordt echter bepaald dat als invoer van goederen niet wordt aangemerkt het in Nederland brengen van goederen als bedoeld in art. 18, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Wet, waarop aansluitend aan het in Nederland brengen een douaneregime van toepassing wordt. In art. 18 van de Wet wordt tijdelijke opslag aangemerkt als een douaneregime. Zodoende wordt het belastbare feit invoer van goederen uitgesteld tot het beëindigen van, dan wel het onttrekken aan, dat douaneregime. Bij goederen die zijn bestemd om te worden aangebracht en in tijdelijke opslag te worden geplaatst wordt het belastbare feit invoer van goederen dus uitgesteld. In het wettelijke systeem vindt het belastbare feit invoer van goederen bij de recht-toe-recht-aan-invoer mijns inziens plaats op grond van art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet.

Ook bij goederen die vanaf de binnenkomst in de Gemeenschap onder een douaneregeling zijn geplaatst en die na beëindiging van die regeling worden aangegeven voor het vrije verkeer treedt het belastbare feit invoer van goederen op, op grond van art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet.

Ik deel de visie van Van Vliet<sup>924</sup> dat zich in deze situatie bij een aangifte voor het vrije verkeer het belastbare feit van art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet voordoet. In art. 18, derde lid, van de Wet, is geregeld dat niet als het belastbare feit invoer van goederen wordt aangemerkt, het in Nederland beëindigen van een douaneregime voor zover dit regime wordt opgevolgd door een douaneregime als bedoeld in art. 18, tweede lid, van de Wet. Hieruit leid ik af dat in het systeem van de Wet bij het beëindigen van een douaneregime voor zover dit douaneregime niet wordt opgevolgd door een volgend douaneregime als bedoeld in art. 18 van de Wet het belastbare feit invoer van goederen optreedt op grond van art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet.

#### 15.16 ART. 202 CDW

Niet alle goederen die het douanegebied binnenkomen worden netjes conform de regelgeving aangebracht bij de douane. Er kan bij de invoer van goederen ook sprake zijn van de smokkel van goederen. In art. 202 van het CDW wordt bepaald dat bij het op onregelmatige wijze binnenbrengen van goederen in het douanegebied een douaneschuld ontstaat. Ook ontstaat een douaneschuld bij de invoer van goederen indien aan rechten bij invoer onderworpen goederen die zich in een vrije zone of vrij entrepot bevinden op onregelmatige wijze in een ander deel van het douanegebied worden binnengebracht. De douaneschuld ontstaat op het tijdstip waarop de goederen op onregelmatige wijze worden binnengebracht.

Het gaat bij het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 202 van het CDW om smokkel. Hierbij moet in het algemeen<sup>925</sup> niet zozeer worden gedacht aan het 's nachts door donker geklede mannen vanaf een bootje op een verlaten

924. Van Vliet 1998, blz. 69, 87 en 88.

925. Naar ik tenminste aanneem. Het gaat om smokkel, een illegale activiteit, dus nauwkeurige gegevens zijn niet voorhanden.

strand afzetten van goederen. In het handelsverkeer moet hier vooral ook worden gedacht aan containers die wel gewoon worden aangebracht bij de douane, maar waarbij de lading (ook) iets anders bevat dan wat aan de douaneautoriteiten wordt gemeld.<sup>926</sup>

In het arrest van het HvJ in de zaak *Merabi Papismedov e.a.*<sup>927</sup> ging het om een container die volgens de aangifte bij de douaneautoriteiten was geladen met kookgerei. Naast kookgerei bevatte de container echter 7.090.000 sigaretten wat niet werd gemeld aan de douaneautoriteiten. De container werd bij de douaneautoriteiten aangebracht en onder de regeling *extern communautair* douanevervoer gebracht. De container werd vervolgens door de douaneautoriteiten gevolgd tot aan de lossing. De douaneautoriteiten hadden namelijk al bij inspectie voorafgaand aan het onder *extern communautair* douanevervoer brengen van het kookgerei de sigaretten ontdekt en daarom de container met daarin de sigaretten onder observatie geplaatst.

In het voormelde arrest was de vraag aan de orde of een douaneschuld was ontstaan in de zin van art. 202 van het CDW. Indien bij een controle verborgen in een voertuig sigaretten worden ontdekt die niet in het douanedocument zijn vermeld en de betrokkenen de douaneautoriteiten niet van die sigaretten op de hoogte hebben gebracht, wordt art. 40 van het CDW dat ziet op het aanbrengen van goederen bij de douane geschonden.<sup>928</sup> Wanneer een summiere aangifte of een aangifte voor een douaneregeling met een niet met de werkelijkheid strokende beschrijving van de soort goederen wordt ingediend, ontbreekt daardoor de mededeling aan de douaneautoriteiten in de zin van art. 4, aanhef en onderdeel 19, van het CDW. Aangezien in de verklaringen geen melding wordt gemaakt van een groot deel van de bij de douane aangeboden goederen, moet naar het oordeel van het HvJ worden aangenomen dat deze op

926. Een vorm van smokkel waarmee btw-besparing zal worden beoogd kan zich voordoen bij het volgende feitencomplex. Er wordt in Nederland een nieuw vervoermiddel geleverd aan een particulier. De particulier betaalt btw en ontvangt een zogenaemde btw-verklaring, als bewijs dat btw is voldaan op het vervoermiddel. De particulier levert het goed bijvoorbeeld naar België, hierdoor wordt de particulier een belastingplichtige. De particulier trekt in Nederland btw af. In België wordt btw aangegeven ter zake van een intracommunautaire verwerving. Vanuit België wordt het goed vervolgens officieel uitgevoerd, met een vrijstelling met een recht op aftrek van btw. Het jacht wordt vervolgens geleverd aan de particulier in Nederland. De particulier vaart met het schip naar Nederland. Er wordt echter geen invoeraangifte gedaan. Mochten de douaneautoriteiten vragen komen stellen over de btw-status van het schip, dan laat de particulier de btw-verklaring zien. Het zal door het gebruik maken van verschillende landen voor de douaneautoriteiten lastig zijn, om te achterhalen dat het een uitgevoerd schip betreft waarop btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen moet drukken. Het gaat in dergelijke gevallen mijns inziens om smokkel. Het gaat om het doelbewust niet doen van aangifte ten invoer van goederen en het eventueel met slinkse middelen (een btw-verklaring die niet voor deze situatie is bedoeld) trachten te misleiden van de douaneautoriteiten.

927. HvJ 3 maart 2005, nr. C-195/03 (*Merabi Papismedov e.a.*), ECLI:EU:C:2005:131, Jur. blz. I-01667.

928. HvJ 4 maart 2004, nrs. C-238/02 en C-246/02 (*Kazimieras Viluckas en Ricardas Jonasas*), ECLI:EU:C:2004:126, Jur. blz. I-02141.

onregelmatige wijze zijn binnengebracht.<sup>929</sup> De douaneschuld is dan ontstaan op grond van art. 202 van het CDW. De douaneschuld op grond van art. 202 van het CDW ontstaat op het tijdstip waarop aan rechten bij invoer onderworpen goederen op onregelmatige wijze worden binnengebracht. Naar volgt uit het arrest van het HvJ in de zaak Veli Elshani<sup>930</sup> ontstaat op grond van art. 202 van het CDW (pas) een douaneschuld wanneer de goederen het eerste douanekantoor in het douanegebied van de Gemeenschap zijn gepasseerd zonder daar te zijn aangebracht. Hieruit lijkt voort te vloeien dat nog geen douaneschuld ontstaat, zolang goederen de grens zijn gepasseerd en nog de aangewezen weg volgen richting het eerste douanekantoor, ook als er bij degene die de goederen zal moeten aangeven geen enkele intentie bestaat om de goederen aan te geven bij de douaneautoriteiten.

Het lijkt er op dat er voor het ontstaan van een douaneschuld kennelijk een verschil moet worden gemaakt tussen goederen die bij en na grensoverschrijding (nog even) de aangewezen weg volgen richting het eerste douanekantoor en goederen die reeds bij grensoverschrijding niet de aangewezen weg richting een douanekantoor volgen (gechargeerd gezegd: de voormelde goederen die ergens op een verlaten strand met een bootje de Gemeenschap binnenkomen). In de eerste situatie ontstaat de douaneschuld als het eerste douanekantoor wordt gepasseerd of (eerder) als van de route wordt afgeweken. In de tweede situatie ontstaat de douaneschuld op het tijdstip van grensoverschrijding van de goederen.

Punt en Van Vliet<sup>931</sup> behandelen de situatie dat een luchtreiziger op het vliegveld van binnenkomst in het douanegebied door het groene kanaal loopt en in zijn koffer naast persoonlijke bagage ook andere goederen, bijvoorbeeld handelswaar heeft. Volgens Punt en Van Vliet kan dan niet worden gezegd dat de goederen worden binnengesmokkeld in de Gemeenschap in de zin van art. 202 van het CDW. Volgens Punt en Van Vliet zijn de goederen namelijk door de gezagvoerder van het vliegtuig aangebracht door middel van een generale verklaring luchtvaart. Daarmee is volgens Punt en Van Vliet voldaan aan de procedure van de artikelen 38 tot en met 41 van het CDW. De goederen zijn daarmee volgens Punt en Van Vliet in tijdelijke opslag, zodat daardoor geen douaneschuld op de voet van art. 202 van het CDW kan ontstaan.

929. In het arrest overweegt het HvJ dat moet worden aangenomen dat de goederen op onregelmatige wijze zijn binnengebracht, als geen melding wordt gemaakt van “een groot deel” van de bij de douane aangeboden goederen. Ook als slechts van “een klein deel” van de bij de douane aangeboden goederen geen melding wordt gemaakt, zal mijns inziens sprake zijn van het onregelmatige wijze binnenbrengen en zal mijns inziens een douaneschuld ontstaan. Ik wijs in dit verband op het arrest van het HvJ van 4 maart 2004, nrs. C-238/02 en C-246/02 (Kazimieras Viluckas en Ricardas Jonusas), ECLI:EU:C:2004:126, Jur. blz. I-02141. Gelet op de overwegingen in dat arrest moeten bijvoorbeeld alle goederen in geheime bergplaatsen, waarvan de bestuurder en bijrijder van een vrachtwagen niet op de hoogte waren, worden aangegeven. Ik neem aan dat ook bij het niet melden van “een klein deel” van de bij de douane aangeboden goederen moet worden aangenomen, dat die goederen op onregelmatige wijze zijn binnengebracht. Het lijkt mij dat het niet past in het systeem van het douanerecht dat met het niet aangeven van goederen die slechts een relatief klein deel vormen ten opzichte van het aangegeven deel, geen douaneschuld zou ontstaan voor het niet aangegeven gedeelte.

930. HvJ 2 april 2009, nr. C-459/07 (Veli Elshani), ECLI:EU:C:2009:224, Jur. blz. I-02759.

931. Punt & Van Vliet 2000, blz. 180-181.

Ik stem niet in met dit betoog. Hoewel het de bedoeling lijkt dat op een generale verklaring luchtvaart alle aan te geven goederen worden vermeld, kunnen er goederen zijn waarvan de gezagvoerder niet op de hoogte is, en die daardoor niet op de generale verklaring luchtvaart worden vermeld. De niet-aangegeven goederen zijn mijns inziens niet in tijdelijke opslag gebracht. De summiere aangifte ziet namelijk niet op de gesmokkelde goederen. Voor de goederen die niet zijn aangemeld, ontstaat mijns inziens een douaneschuld op grond van art. 202 van het CDW, evenals in de hiervoor beschreven situatie waarin naast aangegeven kookgerei zich ook nog sigaretten in een container bevinden. In een dergelijke situatie kan mijns inziens niet met succes worden gesteld dat ook de niet-aangegeven goederen zijn aangebracht. De douaneautoriteiten weten in een dergelijke situatie normaliter niet van de niet-aangegeven goederen. De niet-aangegeven goederen worden, zoals uit het arrest van het HvJ in de zaak *Merabi Papismedov e.a.* volgt, binnengesmokkeld. Mijns inziens zijn de situatie van een container waarin zich naast handelswaar nog wat sigaretten bevinden die niet aan de douaneautoriteiten worden gemeld en de situatie dat iemand op de luchthaven van binnenkomst in het douanegebied door het groene kanaal loopt met in zijn of haar rugtas naast persoonlijke bagage enige handelswaar in die zin vergelijkbaar, dat in beide situaties een douaneschuld ontstaat op grond van art. 202 van het CDW.

In voormeld voorbeeld worden de goederen via het groene kanaal worden binnengebracht. Men zou kunnen menen dat bij goederen die ten onrechte via het groene kanaal het douanegebied worden binnengebracht sprake is geweest van het aanbrengen van goederen bij de douane, waarbij doordat de aangever door het groene kanaal is gegaan impliciet (ten onrechte) door de aangever is verklaard dat aan de voorwaarden voor vrijgestelde invoer wordt voldaan. Uit het arrest van het HvJ in de zaak *Merabi Papismedov e.a.*<sup>932</sup> lijkt te volgen dat er geen sprake is van het aanbrengen van de niet-aangegeven goederen, omdat ten aanzien van de niet-aangegeven goederen de mededeling aan de douaneautoriteiten als bedoeld in art. 4, onderdeel 19, van het CDW ontbreekt. In art. 234, tweede lid, van het UCDW wordt bovendien bepaald, dat bij het aanbrengen van goederen via het zogenoemde groene kanaal, zonder dat aan de voorwaarden voor vrijgestelde invoer wordt voldaan, de desbetreffende goederen worden geacht op onregelmatige wijze te zijn binnengebracht.

In de Duitse rechtspraak wordt voor het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 202 van het CDW vereist, dat er een wil is om goederen binnen te brengen.<sup>933</sup> Dit kan volgens Dierksmeier ook de wil van een onbekende zijn,<sup>934</sup> bijvoorbeeld degene die goederen in een vrachtwagen heeft verstopt. Uit het arrest van het HvJ in de zaak *Kazimeiras Viluckas en Ricardas Jonusas*<sup>935</sup> volgt dat op de bestuurder en de bijrijder van een vrachtwagen die goederen hebben binnengebracht de verplichting rust om de goederen aan te brengen, ook al

932. HvJ 3 maart 2005, nr. C-195/03 (*Merabi Papismedov e.a.*), ECLI:EU:C:2005:131, Jur. blz. I-01667.

933. Dierksmeier 2007, blz. 88-99.

934. Dierksmeier 2007, blz. 89.

935. HvJ 4 maart 2004, nrs. C-238/02 en C-246/02 (*Kazimieras Viluckas en Ricardas Jonusas*), ECLI:EU:C:2004:126, Jur. blz. I-02141.

zijn de goederen buiten hun medeweten in het voertuig verborgen. Volgens Dierksmeier ziet dit arrest op de vraag wie de belastingschuldige is, niet op de vraag naar het optreden van het belastbare feit van art. 202 van het CDW. Of de wil nu wel of niet is vereist, leidt volgens Dierksmeier in de regel tot hetzelfde resultaat.<sup>936</sup> Dat wordt slechts anders als goederen aanspoelen aan de kust, of als dieren zelfstandig de (buiten)grens passeren.

In het DWU zal hetgeen is geregeld in art. 202 van het CDW opgaan in art. 79 waarin ook de wijzen van ontstaan van de douaneschuld uit de huidige artikelen 203 tot en met 204 van het CDW zullen opgaan.

In het btw-systeem is, ingeval in de Gemeenschap een douaneschuld op grond van art. 202 van het CDW ontstaat, sprake van invoer van goederen als bedoeld in art. 30 van de Btw-richtlijn. Het belastbare feit invoer van goederen treedt dan, op grond van art. 70 van de Btw-richtlijn, in beginsel op bij buitengrensoverschrijding door de goederen. Het valt op dat in art. 30 van de Btw-richtlijn geen koppeling wordt gelegd met het douanerecht, of meer specifiek bij het ontstaan van een douaneschuld. Goederen die worden gesmokkeld vallen immers niet onder een in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde regeling of situatie. Het belastbare feit invoer van goederen treedt bij smokkel alleen gelet op de tekst van art. 30 van de Btw-richtlijn op, zodra goederen feitelijk de Gemeenschap worden binnengebracht.

Zoals hiervoor aangegeven moet er voor het ontstaan van een douaneschuld kennelijk een verschil moet worden gemaakt tussen goederen die bij en na grensoverschrijding (nog even) de aangewezen weg volgen richting het eerste douanekantoor en goederen die reeds bij grensoverschrijding niet de aangewezen weg richting een douanekantoor volgen. In de eerste situatie ontstaat de douaneschuld als het eerste douanekantoor wordt gepasseerd of (eerder) als van de voorgeschreven route wordt afgeweken. In de tweede situatie ontstaat de douaneschuld op het tijdstip van grensoverschrijding van de goederen.

In de tweede en laatste situatie treedt het belastbare feit invoer van goederen gelijktijdig op met de grensoverschrijding. In de eerste situatie lijkt het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen gelet op de tekst van de Btw-richtlijn op te treden ten tijde van de grensoverschrijding. Gelet op het gegeven dat een douaneschuld in deze situatie pas ontstaat als het eerste douanekantoor voorbij wordt gereden (of eerder als van de voorgeschreven route wordt afgeweken) lijkt het mij dat voor het belastbare feit invoer van goederen ook bij dat tijdstip wordt, of zou behoren te worden, aangesloten. Het HvJ is kennelijk van oordeel dat bij smokkel, ook al is degene die de goederen zal moeten aangeven niet van plan aangifte van de goederen te doen, tot aan het tijdstip van daadwerkelijk voorbijgaan van het eerste douanekantoor geen douaneschuld ontstaat. Daarvan uitgaande zal het HvJ vermoedelijk ook van oordeel zijn dat in deze eerste situatie tot aan het voorbij rijden van het eerste douanekantoor (of eerder als van de voorgeschreven route wordt afgeweken) geen

936. Dierksmeier 2007, blz. 90-91.

belastbaar feit invoer van goederen optreedt. Ik ga er vanuit dat het in het arrest in de zaak Veli Elshani door het HvJ gegeven oordeel met betrekking tot het ontstaan van de douaneschuld ook kan worden toegepast met betrekking tot het optreden van het belastbare feit invoer van goederen. Indien gesmokkelde goederen na grensoverschrijding (nog even) de aangewezen weg volgen richting het eerste douanekantoor ontstaat de douaneschuld niet op het tijdstip van grensoverschrijding van de goederen.

Het ontstaan van de douaneschuld op grond van art. 202 van het CDW in Nederland brengt met zich dat het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt op grond van art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel a of b, van de Wet.

Het ontstaan van een douaneschuld heeft evenals het belastbare feit invoer van goederen te maken met het al dan niet in het vrije verkeer zijn van goederen. In paragraaf 15.7 ben ik ingegaan op de relatie tussen het belastbare feit invoer van goederen en het in het vrije verkeer zijn van goederen en in paragraaf 15.14 ben ik ingegaan op de relatie tussen het ontstaan van een douaneschuld en het in het vrije verkeer zijn van goederen. In het btw-systeem en in het systeem van het ontstaan van een douaneschuld moeten goederen na het optreden van het belastbare feit invoer van goederen, respectievelijk na het ontstaan van een douaneschuld mijns inziens als goederen in het vrije verkeer worden behandeld.

## **15.17 ART. 203 CDW**

### **15.17.1 Inleiding**

In deze paragraaf behandel ik in welke situaties een douaneschuld ontstaat op grond van art. 203 van het CDW.<sup>937</sup> In paragraaf 15.18 behandel ik de aansluiting van het belastbare feit invoer van goederen bij het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 203 van het CDW.

In art. 203 van het CDW wordt bepaald dat een douaneschuld bij invoer ontstaat indien aan rechten bij invoer onderworpen goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken. Een douaneschuld bij onttrekking ontstaat op het tijdstip waarop de goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken. Ik ga eerst in op de begrippen douanetoezicht (paragraaf 15.17.2) en onttrekking (paragraaf 15.17.3). In art. 865 van het UCDW wordt een omschrijving gegeven van situaties die geleid op de tekst van dat artikel in ieder geval als een onttrekking moeten worden aangemerkt. In paragraaf 15.7.4 behandel ik dit artikel. In paragraaf 15.17.5 behandel ik dat bij diefstal van niet-communautaire goederen een onttrekking zal plaatsvinden.

<sup>937</sup> In het DWU is art. 203 van het CDW uitgewerkt in art. 79.

### 15.17.2 Douanetoezicht

In art. 203 van het CDW wordt de term douanetoezicht gebruikt. In art. 4, aanhef en onderdeel 13, van het CDW wordt het begrip toezicht van de douaneautoriteiten omschreven als de activiteiten die door deze autoriteiten in het algemeen worden ontplooid teneinde te zorgen voor de naleving van de douanewetgeving, en in voorkomend geval, van de andere bepalingen die op goederen onder douanetoezicht van toepassing zijn. In de definitie van douanetoezicht wordt het te definiëren woord douanetoezicht gebruikt, wat normaliter afdoet aan de duidelijkheid van de definitie.<sup>938</sup> Het gebruik van het te definiëren woord in de omschrijving is in casu niet zo bezwaarlijk, omdat met name lijkt te worden bedoeld op “goederen onder douanetoezicht”. Op grond van het CDW zijn er goederen die zich onder douanetoezicht bevinden. Op dergelijke goederen zijn bepalingen uit de douanewetgeving en in bepaalde situaties andere bepalingen van toepassing in verband waarmee die goederen onder douanetoezicht zijn geplaatst. Het gaat bij douanetoezicht kennelijk om het zorgen voor de naleving van dergelijke bepalingen die op dergelijke goederen van toepassing zijn.

In art. 37 van het CDW wordt het onder douanetoezicht staan van goederen verduidelijkt, doordat daar is bepaald dat goederen onder douanetoezicht in overeenstemming met de geldende bepalingen aan douanecontroles kunnen worden onderworpen. De geldende bepalingen zijn op grond van art. 4, aanhef en onderdeel 23, van het CDW de communautaire of de nationale bepalingen. Bij de nationale bepalingen valt in dit verband te denken aan bevoegdheden die worden geregeld in hoofdstuk 1 van de Algemene Douanewet.

Met douanetoezicht lijkt wat betreft het invoeren van goederen vooral te worden bedoeld op de situatie waarbij de douaneautoriteiten controle uitoefenen op goederen in het douanegebied met betrekking tot de niet-communautaire status van goederen, de vaststelling van de communautaire status van goederen of de toepassing van het douanetarief.<sup>939</sup> Dit alles ter voorkoming dat niet-communautaire goederen in het vrije verkeer komen zonder dat de verschuldigde douanerechten zijn geheven.

Er moet bij douanetoezicht voor wat betreft het uitvoeren van goederen worden gedacht aan het toezicht op communautaire goederen, om na te gaan of communautaire goederen die zijn bestemd om te worden uitgevoerd ook daadwerkelijk worden uitgevoerd. Op grond van art. 59, tweede lid, van het CDW, bevinden de voor de regeling uitvoer, de regeling passieve veredeling, de regeling douanevoer of de voor het stelsel van douane-entrepots aangegeven communautaire goederen zich onder douanetoezicht vanaf het ogenblik waarop de douaneaangifte is aanvaard tot het ogenblik waarop de goederen het douanegebied verlaten of worden vernietigd of tot op het ogenblik waarop de douaneaangifte ongeldig wordt verklaard.

938. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 165.

939. Vergelijk art. 82 van het CDW.



Douanetoezicht omvat niet alleen fysiek douanetoezicht maar ook administratief douanetoezicht.<sup>940</sup> Het gegeven dat bij controles om bijvoorbeeld eventuele gesmokkelde goederen te ontdekken, ook (naar uit de controle blijkt) communautaire goederen worden onderzocht, brengt met zich dat er ook buiten de uitvoersituatie sprake kan zijn van douanetoezicht ten aanzien van communautaire goederen. In art. 1:26, aanhef en onderdeel d, van de Algemene Douanewet, wordt bijvoorbeeld aan de inspecteur de bevoegdheid gegeven vervoermiddelen te onderzoeken. Dit onderzoek kan ook vervoermiddelen en hun inhoud bestaande uit communautaire goederen betreffen. Dergelijk onderzoek zal normaliter zijn gericht op het ontdekken van eventueel gesmokkelde of aan het douanetoezicht onttrokken goederen. Overigens is ook sprake van douanetoezicht bij communautaire goederen in verband met bijzondere voorwaarden aan het toekennen van een verlaagd tarief of nulrecht.<sup>941</sup>

Douanetoezicht op niet-communautaire goederen is nodig. De aanwezigheid in het douanegebied van niet-communautaire goederen levert immers het risico op dat deze goederen in het economische circuit van de lidstaten terecht komen zonder te zijn ingeklaard.<sup>942</sup> Het douanetoezicht draagt er toe bij dat verschuldigde btw ook daadwerkelijk zal worden voldaan.

Goederen zijn onder douanetoezicht vanaf het ogenblik waarop zij worden binnengebracht. Omdat in art. 203 van het CDW wordt aangeknoopt bij het onttrekken van goederen aan het douanetoezicht, is van belang hoe lang het douanetoezicht voortduurt. Op grond van art. 37, tweede lid, van het CDW blijven goederen onder douanetoezicht zolang dit nodig is om de douanestatus van de goederen te bepalen en wanneer het niet-communautaire goederen betreft tot het ogenblik waarop deze goederen hetzij een andere douanestatus verkrijgen, hetzij in een vrije zone of een vrij entrepot worden binnengebracht, hetzij worden wederuitgevoerd of worden vernietigd in overeenstemming met art. 182 van het CDW. In art. 82, eerste lid, van het CDW wordt bepaald dat goederen die vanwege het gebruik ervan voor bijzondere doeleinden met een verlaagd tarief in het vrije verkeer zijn gebracht onder douanetoezicht blijven. Zo kan het naleven van de bestemming in de gaten worden gehouden. Een douaneschuld ontstaat op grond van art. 203 van het CDW alleen als sprake is van aan rechten bij invoer onderworpen goederen. Hiervan kan ook sprake zijn als gebruik is gemaakt van een verlaagd tarief in verband met bijzondere doeleinden.

### 15.17.3 Onttrekking

In deze paragraaf behandel ik wanneer sprake is van een onttrekking aan het douanetoezicht in de zin van art. 203 van het CDW.

940. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 40.

941. Art. 82 van het CDW.

942. HvJ 2 april 2009, nr. C-459/07 (Veli Elshani), ECLI:EU:C:2009:224, Jur. blz. I-02759, punt 32 en HvJ 15 juli 2010, nr. C-234/09 (DSV Road A/S (I)), ECLI:EU:C:2010:435, Jur. blz. I-07333, punt 31.

In het arrest van het HvJ in de zaak *Liberexim BV*<sup>943</sup> ging het om melkpoeder dat onder geleide van carnets TIR vanaf Litouwen of onder geleide van T1-documenten vanaf de grens van het douanegebied naar Nederland was gebracht. De goederen hadden officieel een bestemming in Portugal. De goederen werden echter overgebracht naar een in Duitsland gelegen terrein. Daar aangekomen werd de oplegger waarmee de goederen werden vervoerd losgekoppeld en aan een trekker met Nederlands kenteken vastgekoppeld, zonder dat de douaneautoriteiten hiervan op de hoogte werden gebracht. De goederen werden vervolgens naar Nederland vervoerd en daar aan *Liberexim BV* verkocht. De goederen werden niet aangebracht bij een kantoor van bestemming. In geschil was of het belastbare feit invoer van goederen in Nederland optrad.

Er zijn geen douanevoorschriften die aangeven wat een onttrekking precies inhoudt. De eerste handeling die in strijd met de regeling voor extern communautair douanevervoer wordt verricht, onttrekt naar het oordeel van het HvJ niet noodzakelijkerwijze de goederen aan deze regeling. De eerste onregelmatigheid die als onttrekking aan het douanetoezicht moet worden gekwalificeerd, heeft het ontstaan van de douaneschuld ten gevolge.

Om te beoordelen of een handeling een onttrekking aan het douanetoezicht vormt, dient naar het oordeel van het HvJ te worden gekeken naar wat het HvJ heeft overwogen in het arrest in de zaak *D. Wandel GmbH*.<sup>944</sup> De in het arrest in de zaak *Liberexim BV* uitgelegde douanevoorschriften (het CDW) hebben naar het oordeel van het HvJ namelijk geen wijziging gebracht in de draagwijdte van het begrip onttrekking aan het douanetoezicht zoals dat is uitgelegd in het arrest in de zaak *D. Wandel GmbH*. Ten tijde van de feiten die aan dat arrest ten grondslag lagen gold het CDW nog niet. In het arrest in de zaak *D. Wandel GmbH* ging het om goederen die waren weggevoerd uit tijdelijke opslag. Uit het arrest volgt dat het begrip onttrekking moet worden opgevat als elk handelen of elk nalaten dat tot gevolg heeft dat de bevoegde douaneautoriteit, al is het maar tijdelijk, geen toegang heeft tot onder douanetoezicht staande goederen en de in de communautaire douanewetgeving voorziene controles niet kan uitvoeren. Onregelmatigheden bestaande in het verbreken van de verzegeling, het lossen van goederen en het in het handelsverkeer brengen daarvan, vormen een onttrekking aan het douanetoezicht. Het vervangen van een trekker zonder verbreking van de verzegeling, zonder lossen en overladen vormt geen onttrekking. Een subjectief oogmerk is niet van belang bij de beoordeling of er sprake is van een onttrekking.

In het arrest in de zaak *Hamann International GmbH Spedition + Logistik*<sup>945</sup> handelde het om het ontstaan van een douaneschuld wegens uitslag van goederen uit een douane-entrepot. Het betrof goederen die vanuit een douane-entrepot naar het kantoor van uitgang waren overgebracht zonder onder de regeling extern douanevervoer te zijn geplaatst. Omdat de douaneautoriteiten geen

943. HvJ 11 juli 2002, nr. C-371/99 (*Liberexim BV*), ECLI:EU:C:2002:433, BNB 2003/158 m.nt. Bijl.

944. HvJ 1 februari 2001, nr. C-66/99 (*D. Wandel GmbH*), ECLI:EU:C:2001:69, Jur. blz. I-00873.

945. HvJ 12 februari 2004, nr. C-337/01 (*Hamann International GmbH Spedition + Logistik*), ECLI:EU:C:2004:90, NTFR 2004/287 m.nt. Benning.

douanetoezicht hebben kunnen uitoefenen tussen het tijdstip waarop de goederen zijn uitgeslagen en het tijdstip waarop de goederen op het douanekantoor van uitslag zijn aangebracht, is er naar het oordeel van het HvJ sprake van een onttrekking in de zin van art. 203, eerste lid, van het CDW. Het HvJ merkt nog op dat aan deze conclusie niet wordt afgedaan, door de omstandigheid dat de goederen ten tijde van het wijzen van het arrest niet meer onder de regeling extern douanevervoer zouden behoeven te worden geplaatst, omdat deze regeling, die geen terugwerkende kracht heeft, eerst na de feiten in werking was getreden.

Gelet op de overwegingen van het HvJ in de arresten in de zaken D. Wandel GmbH en Hamann International GmbH Spedition + Logistik is er sprake van een onttrekking in de zin van art. 203 van het CDW zodra goederen, al is het maar even, aan het douanetoezicht zijn onttrokken. Zo is bijvoorbeeld iedere verwijdering uit een toegelaten opslagplaats van aan douanetoezicht onderworpen goederen zonder toestemming van de bevoegde douaneautoriteit een onttrekking in de zin van art. 203 van het CDW.<sup>946</sup>

Naar het oordeel van het HvJ is de toepassing van art. 203 van het CDW gerechtvaardigd wanneer het verdwijnen van de goederen het risico met zich brengt dat zij in het economische circuit van de Europese Unie terecht komen. De aanwezigheid in het douanegebied van niet-communautaire goederen levert het risico op dat deze goederen terecht komen in het economische circuit van de lidstaten zonder te zijn ingeklaard.<sup>947,948</sup>

In het arrest van het HvJ in de zaak X BV<sup>949</sup> ging het om een dieselmotor die onder extern communautair douanevervoer was geplaatst en zeventien dagen te laat bij de douaneautoriteiten was aangebracht. Het HvJ overweegt dat de dieselmotor is aangebracht bij het kantoor van bestemming. “Bijgevolg” staat naar het oordeel van het HvJ vast, dat de dieselmotor niet in het economische circuit is terechtgekomen zonder te zijn ingeklaard. Daaruit volgt, naar het oordeel van het HvJ, onder voorbehoud dat de nationale rechter dit nagaat, dat lijkt te zijn uitgesloten dat art. 203 van het CDW op de feiten in deze zaak van toepassing is.<sup>950</sup>

946. HvJ 1 februari 2001, nr. C-66/99 (D. Wandel GmbH), ECLI:EU:C:2001:69, Jur. blz. I-00873, punt 50. Ook worden bijvoorbeeld goederen onttrokken door met een vrachtwagen waarop zich containers met de goederen bevinden van een toegelaten opslagplaats te rijden, en niet door de latere lossing van de goederen, vergelijk HR 14 augustus 2009, nr. 43 599, ECLI:NL:HR:2009:BJ5162, BNB 2009/250.

947. HvJ 15 mei 2014, nr. C-480/12 (X BV), ECLI:EU:C:2014:329, BNB 2014/183 m.nt. Van Slooten, punt 35, onder verwijzing naar HvJ 15 juli 2010, nr. C-234/09 (DSV Road A/S (I)), ECLI:EU:C:2010:435, Jur. blz. I-07333, punt 31.

948. In punt 38 van het arrest HvJ 14 juli 2005, nr. C-435/03 (British American Tobacco International Ltd en Newman Shipping & Agency Company NV), ECLI:EU:C:2005:464, V-N 2005/37.21, overweegt het HvJ met betrekking tot de verschuldigdheid van btw na een diefstal van goederen uit een btw-entrepot dat de illegale invoer en levering aan btw zijn onderworpen, omdat niet is uitgesloten dat deze goederen in het legale handelsverkeer worden gebracht en in de economische kringloop terecht komen.

949. HvJ 15 mei 2014, nr. C-480/12 (X BV), ECLI:EU:C:2014:329, BNB 2014/183 m.nt. Van Slooten, punt 35.

950. HvJ 15 mei 2014, nr. C-480/12 (X BV), ECLI:EU:C:2014:329, BNB 2014/183 m.nt. Van Slooten, punt 37.

Uit het arrest van het HvJ in de zaak X BV<sup>951</sup> volgt dat als goederen te laat zijn aangebracht bij het kantoor van bestemming, daarmee naar het oordeel van het HvJ vaststaat dat de goederen niet in het economische circuit zijn terechtgekomen zonder te zijn ingeklaard. Het lijkt er op, dat bij extern communautair douanevervoer het enkele te laat aanbrengen van goederen bij de douaneautoriteiten nog geen onttrekking inhoudt, zolang nog niet is vastgesteld dat deze zending niet bij het kantoor van bestemming is aangebracht en dat de douaneregeling voor de betrokken zending niet is beëindigd. Zolang dat nog niet is vastgesteld, bestaat immers nog de mogelijkheid dat de goederen niet in het economische circuit terecht zijn gekomen.<sup>952</sup> In het arrest in de zaak Honeywell Aerospace GmbH<sup>953</sup> ging het om een situatie waarbij wel is vastgesteld dat deze zending niet bij het kantoor van bestemming is aangebracht. In de casus die aan de orde was in het arrest in de zaak Honeywell Aerospace GmbH was door de Duitse douane informatie ingewonnen bij belanghebbende en bij het Italiaanse douanekantoor van bestemming. In het arrest overweegt het HvJ dat er sprake is van een onttrekking indien ten aanzien van een zending die onder de regeling extern communautair douanevervoer was geplaatst het kantoor van vertrek heeft vastgesteld dat de zending niet bij het kantoor van bestemming is aangebracht en de douaneregeling voor de betrokken zending niet is beëindigd.<sup>954</sup>

Een te laat aanbrengen bij het kantoor van bestemming lijkt wellicht onder de werking van art. 204 van het CDW te kunnen worden gebracht. Er lijkt bij het niet tijdig aanbrengen immers sprake van het niet nakomen van een verplichting verbonden aan een douaneregeling. Het niet nakomen van een verplichting is een situatie die in de voorwaarden voor toepassing van art. 204 van het CDW uitdrukkelijk aan de orde komt. Ik wijs in dit verband op art. 859 van het UCDW.

In art. 204 van het CDW is bepaald dat art. 204 van het CDW van toepassing is bij situaties die niet onder art. 203 van het CDW vallen, tenzij er sprake is van een verzuim dat zonder gevolgen is gebleken voor de juiste werking van de tijdelijke opslag of de betrokken douaneregeling. Wanneer een onregelmatigheid inhoudt dat niet aan één van de verplichtingen welke voortvloeien uit het gebruik

951. HvJ 15 mei 2014, nr. C-480/12 (X BV), ECLI:EU:C:2014:329, BNB 2014/183 m.nt. Van Slooten, punt 37.

952. Overigens wordt in art. 356, derde lid, van het UCDW, bepaald, dat wanneer goederen bij douanevervoer na het verstrijken van de door het kantoor van vertrek voorgeschreven termijn bij het kantoor van bestemming worden aangebracht en de niet-nakoming van deze termijn aantoonbaar is te wijten aan niet aan de vervoerder of de aangever toe te rekenen omstandigheden, de aangever wordt geacht de voorgeschreven termijn in acht te hebben genomen.

Het HvJ overwoog inzake douanetoezicht dat dit toezicht op afstand niet wordt belemmerd door het enkele feit dat de betrokken goederen niet zijn aangebracht bij de douanekantoren van de plaats van bestemming of van een vrijhaven, indien aan alle in het kader van de regeling douanevervoer gestelde eisen is voldaan. In een dergelijke situatie worden de goederen immers, ondanks dat zij niet zijn aangebracht, nog altijd vervoerd onder een goedgekeurde regeling douanevervoer, en vergezeld van de bijbehorende vervoersdocumenten, zodat de douaneautoriteiten nog steeds in staat zijn om zich toegang tot deze goederen te verschaffen en ze te controleren. HvJ 25 juni 2015, nr. C-187/14 (DSV Road A/S (II)), ECLI:EU:C:2015:421, punt 29.

953. HvJ 20 januari 2005, nr. C-300/03 (Honeywell Aerospace GmbH), ECLI:EU:C:2005:43, Jur. blz. I-00689, punten 19 en 20.

954. Dit is overigens iets anders dan de in dit verband wel gebruikte term zuivering. Zuivering (van een douaneregeling) ziet op een activiteit die wordt verricht door het kantoor van vertrek, vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 264, en art. 92 van het CDW.

van een douaneregeling is voldaan, moeten de autoriteiten naar het oordeel van het HvJ<sup>955</sup> het volledige douanevervoer in aanmerking nemen om te bepalen of de onregelmatigheid zonder werkelijke gevolgen is gebleven voor de werking van de regeling. Een dergelijke onregelmatigheid brengt naar het oordeel van het HvJ niet noodzakelijkerwijs een onttrekking aan de regeling met zich.

De situaties vermeld in van art. 859 van het UCDW, dat een uitwerking bevat van art. 204 van het CDW, zouden in beginsel moeten vallen onder art. 204 van het CDW. In art. 859 van het UCDW gaat het onder andere om het overschrijden van termijnen. Als het enkele niet aanbrengen al een onttrekking zou zijn, dan zou het betreffende onderdeel van art. 859 van het UCDW zinledig zijn.<sup>956</sup>

Een onttrekking lijkt in beginsel ook plaats te vinden (afgezien van de werking van art. 366 van het UCDW bij communautair douanevervoer)<sup>957</sup> als is bewezen dat de goederen na de onttrekking het douanegebied hebben verlaten.<sup>958</sup> De Hoge Raad<sup>959</sup> heeft prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ in een zaak waarbij goederen die onder extern communautair douanevervoer waren geplaatst niet zijn aangebracht bij de douaneautoriteiten, maar er wel bescheiden zijn die aannemelijk kunnen maken dat de goederen naar derde landen zijn vervoerd en aldaar zijn aangekomen. De Hoge Raad vraagt aan het HvJ onder andere of art. 203 van het CDW of art. 204 van het CDW van toepassing is.<sup>960</sup>

Ik meen dat als na de zuivering van een douaneregeling blijkt dat goederen toch niet op de bestemming zijn aangekomen (er is bijvoorbeeld naar achteraf blijkt ten onrechte bij de douaneautoriteiten aangifte gedaan van de aankomst van een vracht goederen bij het douanekantoor, maar de vracht was niet compleet), dat dan achteraf alsnog een douaneschuld op grond van art. 203 van het CDW kan worden vastgesteld, hoewel de regeling al is gezuiverd.

Het document voor douanevervoer onder geleide waarvan het vervoer van onder de regeling extern douanevervoer geplaatste goederen plaatsvindt speelt naar het oordeel van het HvJ een wezenlijke rol voor de werking van deze regeling. In het arrest van het HvJ in de zaak SEK Zollagentur GmbH overweegt het HvJ, dat het tijdelijk wegnemen van het document voor douanevervoer van

955. HvJ 11 juli 2002, nr. C-371/99 (Liberexim BV), ECLI:EU:C:2002:433, BNB 2003/158 m.nt. Bijl.

956. Vergelijk HvJ 15 mei 2014, nr. C-480/12 (X BV), ECLI:EU:C:2014:329, BNB 2014/183 m.nt. Van Slooten, punt 42.

957. Deze regeling is vermeld in paragraaf 6.3.3.

958. Vergelijk HR 21 januari 2005, nr. 38 529, ECLI:NL:HR:2005:AS3538, BNB 2005/142 m.nt. Van Brummelen.

959. HR 13 juni 2014, nr. 12/05479, ECLI:NL:HR:2014:1373, BNB 2014/185 m.nt. Van Slooten.

960. Als het verzuim zou zijn opgetreden doordat goederen het douanegebied hebben verlaten zonder dat de vereiste formaliteiten zijn vervuld en in een dergelijke situatie de uitvoerformaliteiten alsnog worden vervuld, lijkt als de situatie niet valt onder art. 203 van het CDW in een dergelijke situatie in beginsel ook geen douaneschuld te ontstaan op grond van art. 204 van het CDW. Als één van de situaties beschreven in art. 859 van het UCDW, waarbij een verzuim zonder werkelijke gevolgen blijft in de zin van art. 204 van het CDW, is opgenomen het verzuim van vormen doordat goederen in tijdelijke opslag of onder een douaneregeling het douanegebied verlaten zonder dat de vereiste formaliteiten zijn vervuld.

de goederen die daarin zijn vermeld, wordt gekwalificeerd als “onttrekking” van die goederen aan het douanetoezicht.<sup>961</sup>

Bij smokkel van goederen of bij een onttrekking van goederen aan een douaneregime zal veelal niet precies bekend zijn wat er met de goederen is gebeurd en wanneer dat is gebeurd. Voor wat betreft de plaats van het belastbare feit invoer van goederen is er in art. 215 van het CDW een regeling opgenomen die voor deze situaties regelt in welke lidstaat in die situaties een douaneschuld ontstaat.<sup>962</sup> Een dergelijke regeling is er in het CDW niet voor wat betreft het tijdstip van het optreden van het belastbare feit bij het smokkelen van goederen of bij het onttrekken van goederen. Een douaneschuld op grond van art. 203 van het CDW ontstaat bijvoorbeeld op het tijdstip van de onttrekking. Dat tijdstip is veelal niet precies bekend. Gedacht zou kunnen worden aan een regeling voor dergelijke situaties vergelijkbaar met art. 215 van het CDW, maar dan voor het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen.<sup>963</sup>

#### 15.17.4 Art. 865 UCDW

In art. 865 van het UCDW wordt bepaald dat als onttrekking van goederen aan het douanetoezicht in de zin van art. 203 van het CDW wordt aangemerkt de douanaangifte, iedere andere handeling die dezelfde rechtsgevolgen heeft, alsmede de overlegging ter visering aan de bevoegde autoriteiten van een document, wanneer dit tot gevolg heeft dat aan deze goederen ten onrechte de douanestatus van communautaire goederen wordt toegekend.

Er kan in het kader van art. 865 van het UCDW worden gedacht aan iemand die ten onrechte voor niet-communautaire goederen een herkomstbewijs T2 of T2L aanvraagt en verkrijgt. Punt en Van Vliet<sup>964</sup> vinden art. 865 van het UCDW onnodig. Het douanesysteem is immers zodanig opgezet dat mag worden aangenomen dat op het tijdstip van het doen van de onjuiste aangifte voor deze niet-communautaire goederen al een douaneschuld is ontstaan (bij onregelmatige invoer van goederen of bij een eerdere onttrekking aan het douanetoezicht) of zal ontstaan, omdat de douaneregeling waaronder de goederen zich bevonden, bijvoorbeeld communautair douanevervoer, niet op regelmatige wijze kan worden afgewikkeld. In deze situaties is art. 865 van het UCDW naar de mening van Punt en Van Vliet overbodig, of niet in overeenstemming met art. 203 van het CDW (de douaneschuld moet nog ontstaan). Als de douaneschuld nog moet ontstaan, dan is dat mijns inziens een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW: een eventuele onttrekking als bedoeld in art. 203 van het CDW heeft zich namelijk naar ik aanneem al wel voorgedaan. Het lijkt gelet op het voorgaande of art. 865 van het UCDW is bedoeld om de werking van art. 203 van het

961. HvJ 12 juni 2014, nr. C-75/13 (SEK Zollagentur GmbH), ECLI:EU:C:2014:1759, BNB 2014/184 m.nt. Van Slooten, punt 30.

962. Zie paragraaf 16.2.

963. Indien een regeling analoog aan art. 215 van het CDW wordt gebruikt voor de vaststelling van het tijdstip van onttrekking, brengt dat met zich, dat als niet is vast te stellen wanneer de goederen zijn onttrokken, bij goederen die ten tijde van de grensoverschrijding reeds onder extern communautair douanevervoer verkeerden, de douaneschuld ontstaat ten tijde van de grensoverschrijding.

964. Punt & Van Vliet 2000, blz. 41.

CDW te verruimen, doordat het art., indien het rechtsgeldig zou zijn, omdat het geen inbreuk zou maken op het CDW, een eventueel later te ontstane douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW qua tijdstip naar voren schuift en onder de werking van art. 203 van het CDW brengt.<sup>965</sup> Het lijkt mij dat als goederen als niet-communautaire goederen zich nog overeenkomstig de regelgeving onder een douaneregime bevinden en door middel van een aangifte of vergelijkbare handeling ten onrechte richting de douaneautoriteiten wordt gepretendeerd dat het communautaire goederen zijn, in de hoop dat de douaneautoriteiten dat geloven, dat dan sprake is van een onttrekking.<sup>966</sup> De goederen worden immers aan het douanetoezicht onttrokken, als in contact met de douaneautoriteiten ten aanzien van de goederen richting de douaneautoriteiten geen open kaart wordt gespeeld en de douaneautoriteiten onjuist worden geïnformeerd over de status van de goederen. In zoverre lijkt mij art. 865 van het UCDW slechts een artikel ten overvloede. Er wordt een situatie geregeld die als een onttrekking is aan te merken, welke situatie ook zonder dat artikel als een onttrekking zou zijn aangemerkt.

In het arrest van het HvJ in de gevoegde zaken *Terex Equipment Ltd e.a.* handelde het om goederen die zich in het douanegebied bevonden onder de regeling actieve veredeling.<sup>967</sup> In plaats van op de aangifte de code voor wederuitvoer van goederen met schorsing van douanerechten in te vullen werd de code voor uitvoer (dus van communautaire goederen) gebruikt. De vraag was of er een onttrekking had plaatsgevonden. Naar het oordeel van het HvJ bevat art. 865 van het UCDW “feitelijke voorbeelden die moeten worden beschouwd als een onttrekking aan het douanetoezicht”. Een onjuiste vermelding van de code betekent naar het oordeel van het HvJ een onttrekking, omdat de douaneautoriteiten door middel van de code over de mogelijkheid beschikken om op het laatste moment te beslissen een douanecontrole uit te voeren.<sup>968</sup>

#### 15.17.5 Diefstal

Bij diefstal van niet-communautaire goederen die onder douanetoezicht vallen, is er sprake van een onttrekking en ontstaat een douaneschuld en is er sprake van het belastbare feit invoer van goederen. Het belastbare feit invoer van goederen vindt plaats door de diefstal. De diefstal als zodanig vormt overigens

965. Als de goederen voor het tijdstip van de aangifte nog niet zijn onttrokken of door het doen van de aangifte nog niet worden onttrokken, volgt er kennelijk geen onttrekking meer die is gereleerd aan de feiten die ten grondslag liggen aan het doen van aangifte van niet-communautaire goederen als ware de goederen communautair. Als er later een douaneschuld ontstaat, dan zal dat dus zijn op grond van art. 204 van het CDW.

966. Overigens merk ik op dat uit het arrest van het HvJ in de zaak *DSV Road A/S (II)* volgt dat als goederen zich onder extern communautair douanevervoer bevinden welke regeling nog niet is afgesloten en de goederen worden aangegeven voor een andere regeling extern communautair douanevervoer, het enkele plaatsen van de goederen onder een tweede regeling douanevervoer geen omstandigheid vormt die op zichzelf volstaat om een onttrekking aan het douanetoezicht te vormen. HvJ 25 juni 2015, nr. C-187/14 (*DSV Road A/S (II)*), ECLI:EU:C:2015:421, punten 27 en 28.

967. HvJ 14 januari 2010, nrs. C-430/08 en C-431/08 (*Terex Equipment Ltd e.a.*), ECLI:EU:C:2010:15, Jur. blz. I-00321.

968. Er is ondanks de onttrekking overigens nog wel de mogelijkheid van een herziening van de aangifte, zo volgt uit het arrest.

geen levering of dienst voor de btw.<sup>969</sup> Bij een levering moet er namelijk sprake zijn van de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Er is bij diefstal geen sprake van een levering door het slachtoffer van de diefstal. Bij diefstal van goederen wordt de dief slechts onrechtmatig houder van de goederen. De dief krijgt niet de macht om op dezelfde wijze over de goederen te beschikken als de eigenaar van de goederen, maar is slechts houder van de goederen. Diefstal van goederen geeft, zo overweegt het HvJ, geen financiële tegenprestatie in het voordeel van het slachtoffer. Als zodanig is er geen sprake van een levering van goederen onder bezwarende titel.<sup>970</sup>

## 15.18 ART. 203 CDW EN BELASTBAAR FEIT INVOER

Op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn vindt in de situatie waarbij goederen zijn onderworpen aan invoerrechten, landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van het gemeenschappelijk beleid het belastbare feit en het verschuldigd worden van de btw plaats op het tijdstip waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van deze communautaire rechten plaatsvinden. In de situatie waarbij goederen niet zijn onderworpen aan invoerrechten, landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van het gemeenschappelijk beleid passen de lidstaten met betrekking tot het belastbare feit en het verschuldigd worden van de belasting de geldende bepalingen met betrekking tot invoerrechten toe. Bij toepassing van art. 71 van de Btw-richtlijn treedt het belastbare feit invoer van goederen dus op als een douaneschuld ontstaat doordat niet-communautaire goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken.

Het belastbare feit invoer van goederen doet zich bij een onttrekking van goederen aan een douaneregime in de Nederlandse regelgeving voor op grond van art. 18, eerste lid, onderdeel c, van de Wet.

## 15.19 ART. 204 CDW

### 15.19.1 Inleiding

In art. 204 van het CDW wordt bepaald dat een douaneschuld bij invoer ontstaat a) indien niet wordt voldaan aan één van de verplichtingen welke ten aanzien van aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit de tijdelijke opslag van deze goederen of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder zij zijn geplaatst, of b) indien één van de voorwaarden die zijn gesteld voor de

969. HvJ 14 juli 2005, C-435/03 (British American Tobacco International Ltd en Newman Shipping & Agency Company NV), ECLI:EU:C:2005:464, V-N 2005/37.21.

970. Ik neem aan dat hieruit zou behoren voort te vloeien dat ook volgende overgangen van de gestolen goederen geen leveringen vormen. Het btw-recht sluit in beginsel niet aan bij nationale civielrechtelijke regelingen. Op een gegeven moment zal, naar ik vermoed, in veel civielrechtelijke stelsels de afnemer te goeder trouw derdenbescherming genieten. Men kan zich afvragen of er bij de overgang dan toch niet op een gegeven moment sprake kan zijn van leveringen voor de btw. Dergelijke vraagstukken vormen echter geen onderdeel van dit onderzoek en laat ik in dit onderzoeksverslag verder buiten beschouwing.



plaatsing van de goederen onder deze regeling of voor de toekenning van een verlaagd recht bij invoer of van een nulrecht uit hoofde van het gebruik van de goederen voor bijzondere doeleinden niet in acht is genomen.<sup>971</sup>

Bij de toepassing van art. 204 van het CDW gaat het dus om het niet nakomen van voorwaarden of verplichtingen gesteld aan een douaneregeling, tijdelijke opslag, verlaagd tarief of nultarief. Het niet voldoen aan de voorwaarden doet zich onder andere voor als een douaneregeling niet volgens de regels wordt beëindigd. Er geldt ten aanzien van het niet voldoen aan voorwaarden overigens geen onderscheid tussen hoofdverplichtingen en bijkomende verplichtingen.<sup>972</sup>

De goederen bedoeld in art. 204, eerste lid, aanhef en onderdeel a, en onderdeel b, eerste gedeelte, van het CDW bevinden zich onder een douaneregeling of zijn in tijdelijke opslag. Ten aanzien van goederen bedoeld in art. 204, eerste lid, aanhef en onderdeel b, tweede en derde gedeelte,<sup>973</sup> van het CDW is reeds een douaneschuld ontstaan. Het handelt hier om goederen waarbij ook na het ontstaan van de douaneschuld nog aan voorwaarden moet worden voldaan. Alle goederen bedoeld in art. 204 van het CDW bevinden zich, gelet op art. 82 van het CDW, onder douanetoezicht.

In paragraaf 15.19.2 ga ik in op het niet voldoen aan de voorwaarden. De toepassing van art. 203 van het CDW gaat voor op de toepassing van art. 204 van het CDW. Er ontstaat namelijk slechts een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW “in andere gevallen dan die bedoeld in artikel 203”. Een douaneschuld ontstaat op grond van art. 204 van het CDW in andere gevallen dan die bedoeld in art. 203 van het CDW, tenzij het verzuim zonder werkelijke gevolgen is gebleven. In paragraaf 15.19.3 ga ik daarom in op het zonder gevolgen blijven van een verzuim. In paragraaf 15.20 ga ik in op de afbakening tussen het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 203 van het CDW en het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW.

Indien bij een douaneregime niet wordt onttrokken in de zin van art. 203 van het CDW en er wordt aan alle verplichtingen voldaan, dan zal een douaneregime overeenkomstig de regelgeving eindigen. Op het tijdstip van het beëindigen zullen de goederen onder een opvolgend douaneregime moeten worden gebracht. Indien dit de douaneregeling brengen van goederen in het vrije verkeer is, zal een douaneschuld ontstaan op grond van art. 201 van het CDW en dus niet op grond van art. 204 van het CDW.

Het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW bij het niet voldoen aan een verplichting is geen fiscale sanctie, maar is enkel het gevolg van de vaststelling dat niet is voldaan aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor het voordeel van de toepasselijke regeling, waardoor

971. In het DWU is art. 204 van het CDW uitgewerkt in art. 79.

972. HvJ 6 september 2012, nr. C-262/10 (Döhler Neuenkirchen GmbH), ECLI:EU:C:2012:522, punt 38.

973. Ik doel op goederen waarbij een van de voorwaarden gesteld voor de toekenning van een verlaagd recht bij invoer of van een nulrecht uit hoofde van het gebruik van de goederen voor bijzondere doeleinden niet in acht is genomen.

schorsing van douanerechten niet kan worden toegepast en de heffing van douanerechten is gerechtvaardigd.<sup>974</sup>

De douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW ontstaat, hetzij op het tijdstip waarop niet meer wordt voldaan aan de verplichting waarvan de niet-nakoming de douaneschuld doet ontstaan, hetzij op het tijdstip waarop de goederen onder de betrokken douaneregeling werden geplaatst, wanneer achteraf blijkt dat aan één van de voorwaarden voor de plaatsing van de genoemde goederen onder de regeling of voor de toekenning van een verlaagd recht bij invoer of van een nulrecht uit hoofde van het gebruik van de goederen voor bijzondere doeleinden niet is voldaan. Indien dus aan één van de voorwaarden die zijn verbonden aan de toepassing van een verlaagd tarief niet wordt nagekomen, ontstaat de douaneschuld reeds op het tijdstip waarop de goederen onder de douaneregeling werden geplaatst.<sup>975</sup>

### 15.19.2 Niet voldoen aan voorwaarden

Punt en Van Vliet<sup>976</sup> menen dat art. 204 van het CDW niet ziet op goederen die onder zekere voorwaarden voor het vrije verkeer zijn aangegeven. Kennelijk menen Punt en Van Vliet dat bijvoorbeeld de douanevrijstelling voor verhuisboedels niet als een in art. 204 van het CDW bedoeld bijzonder doeleinde is aan te merken.

Punt en Van Vliet onderscheiden twee categorieën voorwaarden waaraan goederen die worden ingevoerd met toepassing van een volledige vrijstelling moeten voldoen. De eerste categorie betreft de omstandigheden op grond waarvan de vrijstelling op het tijdstip van de aangifte van goederen voor het vrije verkeer kan worden verleend en de daarbij horende eisen, bijvoorbeeld bij de verhuisboedelvrijstelling dat het moet gaan om persoonlijke goederen. De tweede categorie betreft voorwaarden waaraan moet worden voldaan nadat de goederen in het vrije verkeer zijn gebracht, bijvoorbeeld bij de verhuisboedelvrijstelling de voorwaarde dat de goederen gedurende een periode van twaalf maanden na de aanvaarding van de aangifte in bezit moeten blijven van degene die zich op de vrijstelling beroept. Punt en Van Vliet menen dat bij het niet voldoen aan voorwaarden van de eerste categorie geen recht op de vrijstelling bestaat en een douaneschuld ontstaat op grond van art. 201 van het CDW. Deze douaneschuld kan achteraf worden geboekt overeenkomstig art. 220 van het CDW. Bij situaties van de tweede categorie, dus als goederen met een volledige vrijstelling zijn ingevoerd en niet wordt voldaan aan één van de voorwaarden waaraan moet worden voldaan nadat de goederen in het vrije verkeer zijn gebracht, is er volgens Punt en Van Vliet een leemte in de regelgeving. Het lijkt Punt en Van Vliet ver-

974. Vergelijk HvJ 6 september 2012, nr. C-262/10 (Döhler Neuenkirchen GmbH), ECLI:EU:C:2012:522, punt 43 en HvJ 6 september 2012, nr. C-28/11 (Eurogate Distribution GmbH), ECLI:EU:C:2012:533, punt 32.

975. Bij goederen die al onder extern communautair douanevervoer verkeerden bij de grensoverschrijding van de buitengrens van het douanegebied ontstaat de douaneschuld dus ten tijde van de grensoverschrijding.

976. Punt & Van Vliet 2000, blz. 56-57.

dedigbaar daarbij de verschuldigdheid van een douaneschuld te baseren op grond van art. 201 van het CDW.<sup>977</sup>

Het lijkt mij dat het voorgaande betoog van Punt en Van Vliet vooral voortvloeit uit onduidelijkheid over het begrip “bijzondere doeleinden”, dat in het CDW niet is gedefinieerd. Hoewel het mij enigszins onduidelijk is wat er in art. 204 van het CDW wordt bedoeld met het nulrecht uit hoofde van gebruik voor bijzondere doeleinden, lijkt het mij dat een vrijstelling zoals de verhuisboedel-vrijstelling juist bij uitstek wordt verleend vanwege iets “bijzonders”, namelijk in dit voorbeeld het gegeven dat de goederen te maken hebben met een verhuizing. Ik meen dat in de zojuist onderscheiden twee categorieën gevallen art. 204 van het CDW, gelet op de tekst van het artikel, in beginsel van toepassing kan zijn. Indien er niet aan de voorwaarden van de eerste categorie wordt voldaan, was er iets mis met het in het vrije verkeer brengen van de goederen: er werd van aanvang af niet voldaan aan één van de voorwaarden. In die situatie lijkt mij dat er een douaneschuld ontstaat op grond van art. 201 van het CDW en dat daarbij aan art. 204 van het CDW niet wordt toegekomen. Bij het niet voldoen aan voorwaarden van de tweede categorie is, gelet op de tekst van art. 204 van het CDW, dat artikel van toepassing. Ik zie op dit punt geen leemte in de regelgeving. Bij deze tweede categorie voorwaarden ontstaan, gelet op art. 204 van het CDW, op één en hetzelfde tijdstip twee douaneschulden. Eén douaneschuld ontstaat op grond van art. 201 van het CDW, naar het verlaagde tarief of nulrecht, en één douaneschuld ontstaat op grond van art. 204 van het CDW, voor het verschil tussen het verlaagde tarief of nulrecht en het normaliter op dergelijke goederen toepasbare douanetarief.

De werking van art. 204 van het CDW vult hier de werking van art. 201 van het CDW aan. Op het tijdstip van de aangifte voor het vrije verkeer op grond van art. 201 van het CDW wordt, ook achteraf gezien, aan alle voorwaarden voldaan, dus lijkt het mij niet dat de douaneschuld voor zover die uiteindelijk meer bedraagt dan het verlaagde tarief of nulrecht aan het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 201 van het CDW kan worden toegeschreven. Het gedeelte van de douaneschuld wat moet ontstaan op grond van het niet voldoen aan de voorwaarden kan mijns inziens alleen op art. 204 van het CDW worden gebaseerd. Art. 204 van het CDW heeft een aanvullende werking ten opzichte van art. 201 van het CDW. Als niet aan één van de voorwaarden wordt voldaan, waardoor er op grond van art. 201 van het CDW uiteindelijk te weinig douanerechten lijken te worden verschuldigd, worden deze extra douanerechten op grond van art. 204 van het CDW verschuldigd. Dit doet niet af aan de gedane douaneaangifte waarbij op grond van art. 201 van het CDW reeds douanerechten verschuldigd zijn geworden naar het nulrecht of het verlaagde tarief. De twee artikelen vullen elkaar aan, ingeval er een nultarief of verlaagd tarief geldt, gelet op voorwaarden waaraan na de aangifte voor het vrije verkeer moet worden voldaan. Het lijkt mij overigens zuiverder als in dergelijke gevallen art. 204 van het CDW niet nodig zou zijn en er een douaneschuld zou ontstaan op grond van art. 201 van het CDW. Het heeft niet mijn voorkeur dat ter zake

977. Punt & Van Vliet 2000, blz. 56-57, anders Tariefcommissie 8 juli 1997, nr. 0186/96 TC, UTC 1997/36.

van het eenmalig binnenbrengen van goederen in het douanegebied op hetzelfde tijdstip uiteindelijk op twee verschillende grondslagen een douaneschuld ontstaat. Voor het bedrag van de douanerechten maakt het een en ander overigens niet uit, aangezien ter zake van het ontstaan van de douaneschuld op grond van art. 201 van het CDW en ter zake van het ontstaan van de douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW in deze situatie gezamenlijk eenzelfde bedrag aan douaneschuld ontstaat als ontstaan zou zijn als op het tijdstip dat de goederen in het vrije verkeer werden gebracht geen beroep zou zijn gedaan op een vrijstelling of verlaagd tarief voor een bijzonder doeleinde.

### 15.19.3 Zonder werkelijke gevolgen blijven verzuim

Op grond van art. 204 van het CDW ontstaat alleen een douaneschuld in andere gevallen dan die bedoeld in art. 203 van het CDW, tenzij vaststaat dat dit verzuim als bedoeld in art. 204 van het CDW zonder werkelijke gevolgen is gebleven voor de juiste werking van de tijdelijke opslag of de betrokken douaneregeling.

In art. 859 van het UCDW worden de situaties beschreven waarbij een verzuim geen werkelijke gevolgen heeft voor de juiste werking van de tijdelijke opslag of de betrokken douaneregeling. Art. 859 van het UCDW bevat, gelet op jurisprudentie van het HvJ,<sup>978</sup> een uitputtende regeling van de verzuimen in de zin van art. 204, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het CDW die zonder werkelijke gevolgen zijn gebleven voor de juiste werking van de tijdelijke opslag of de betrokken douaneregeling. Art. 859 van het UCDW vormt een uitwerking van het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW. Art. 859 van het UCDW is dus niet van toepassing ten aanzien van een douaneschuld ontstaan op grond van art. 203 van het CDW.

Het gaat in art. 859 van het UCDW, globaal samengevat, om het overschrijden van een termijn wanneer die termijn op een tijdig gedaan verzoek zou zijn verlengd, het overschrijden van de termijn voor aanbrengen bij douanevervoer, mits de goederen alsnog binnen een redelijke termijn bij het kantoor van bestemming zijn aangebracht, behandeling van goederen in tijdelijke opslag of in douane-entrepot zonder voorafgaande toestemming indien op verzoek toestemming voor de behandeling zou zijn verleend en het gebruik van onder de regeling tijdelijke invoer geplaatste goederen in andere omstandigheden dan in de vergunning vermeld, indien op gedaan verzoek toestemming voor deze behandelingen zou zijn verleend. Voorts gaat het om het zonder toestemming wegvoeren van goederen in tijdelijke opslag of goederen die onder een douaneregeling zijn geplaatst, indien deze goederen desgevraagd bij de douaneautoriteiten kunnen worden aangeboden, het verlaten van het douanegebied van goederen in tijdelijke opslag of onder een douaneregeling zonder dat de vereiste formaliteiten zijn vervuld, het niet-voldoen aan voorwaarden bij overbrenging van bepaalde goederen indien de goederen zijn aangekomen op, of ingeschreven in de administratie van, de opslagplaats of de plaats van bestemming, bij het

978. HvJ 11 november 1999, nr. C-48/98 (Firma Söhl & Söhlke), ECLI:EU:C:1999:548, Jur. blz. I-07877, punt 43.

niet voldoen aan bepaalde voorwaarden inzake passieve veredeling, de overschrijding van de termijn van aanzuiveringsafrekening bij actieve veredeling of behandeling onder douanetoezicht, mits de termijn zou zijn verlengd indien hiervoor tijdig een aanvraag zou zijn ingediend en de overschrijding van de termijn voor de tijdelijke opslag uit een douane-entrepot, mits de termijn zou zijn verlengd indien hiervoor tijdig een aanvraag zou zijn ingediend.

Art. 859 van het UCDW is slechts van toepassing als alle formaliteiten voor het regulariseren van de douaneregeling alsnog worden vervuld. Voorwaarde voor toepassing van het artikel is dat het verzuim geen poging tot onttrekking en geen duidelijke nalatigheid inhoudt.

#### 15.20 AFBAKENING ART. 203 CDW EN ART. 204 CDW

Er kan op grond van art. 204 van het CDW alleen een douaneschuld ontstaan, indien niet eerder een douaneschuld op grond van art. 203 van het CDW is ontstaan. Het onttrekken van goederen aan een douaneregeling brengt met zich, dat verplichtingen welke uit de gebruikte douaneregeling voortvloeien niet meer kunnen worden nagekomen. Ten aanzien van een feitelijk binnenbrengen van goederen in het douanegebied kan slechts éénmaal, althans op één tijdstip, een douaneschuld ontstaan.<sup>979</sup> Als er op grond van art. 203 van het CDW een douaneschuld is ontstaan, ontstaat er daarna dus geen douaneschuld meer op grond van art. 204 van het CDW. Het toepassingsbereik van art. 204 van het CDW hangt nauw samen met hoe ruim art. 203 van het CDW wordt uitgelegd.

Punt en Van Vliet noemen enige voorbeelden van een situatie waarin volgens hen art. 204 van het CDW van toepassing is. Hierbij past de kanttekening dat Punt en Van Vliet deze voorbeelden publiceerden voordat de uitspraken van het HvJ in de zaken *Liberexim BV*<sup>980</sup> en *Hamann International GmbH Spedition + Logistik*<sup>981</sup> werden gewezen. Punt en Van Vliet<sup>982</sup> geven als voorbeeld van een situatie waarin art. 204 van het CDW van toepassing is, de situatie dat goederen onder geleide van een T1-document rechtstreeks bij de geadresseerde worden afgeleverd. Dit zonder dat er naar ik aanneem sprake is van een vergunning toegelaten geadresseerde. Een ander voorbeeld is volgens Punt en Van Vliet<sup>983</sup> de situatie dat degene die goederen onder tijdelijke invoer heeft ingevoerd, deze goederen in strijd met de voorwaarden van de douaneregeling door een derde laat gebruiken. In beide voorbeelden lijkt het mij dat naast het ontstaan van een douaneschuld, gelet op de kennelijke bedoeling in het btw-systeem dat op communautaire goederen die zich in het vrije verkeer bevinden buiten

979. Een uitzondering is mogelijk bij het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 216 van het CDW.

980. HvJ 11 juli 2002, nr. C-371/99 (*Liberexim BV*), ECLI:EU:C:2002:433, BNB 2003/158 m.nt. Bijl.

981. HvJ 12 februari 2004, nr. C-337/01 (*Hamann International GmbH Spedition + Logistik*), ECLI:EU:C:2004:90, NTFR 2004/287 m.nt. Benning, punten 34 en 35.

982. Punt & Van Vliet 2000, blz. 43.

983. Punt & Van Vliet 2000, blz. 43. Van Vliet 1998, blz. 67.

de sfeer van belaste belastingplichtigen in beginsel btw behoort te drukken, het belastbare feit invoer van goederen zou behoren plaats te vinden.

Een te ruime uitleg van de werkingssfeer van art. 203 van het CDW miskent dat art. 204 van het CDW een eigen bestaansgrond heeft voor bepaalde situaties waarin een douaneschuld kan ontstaan.

In de casus die ten grondslag lag aan het arrest in de zaak *Liberexim BV* was achteraf vrij duidelijk wat er tijdens het vervoer was gebeurd en waar de goederen waren gebleven. In veel gevallen is echter minder duidelijk wat er met de goederen is gebeurd en waar de goederen zijn gebleven. Veelal wordt bijvoorbeeld bij douanevervoer slechts op een bepaald moment duidelijk dat de documenten niet zijn gezuiverd. Om in dergelijke situaties uit te gaan van een douaneschuld op basis van art. 203 van het CDW, in plaats van uit te gaan van een douaneschuld op basis van art. 204 van het CDW, lijkt mij geen wenselijke handelwijze. Een onttrekking is in die gevallen immers nog niet zo gemakkelijk vastgesteld. Makkelijker valt te constateren dat er niet is voldaan aan de verplichting de goederen aan te brengen. Waar de goederen dan zijn is niet altijd duidelijk. De goederen zullen bij een niet-zuivering van het douanevervoer vast wel ergens kunnen zijn onttrokken, maar weten doen de douaneautoriteiten dat vermoedelijk lang niet altijd. Wat in dit soort situaties wel eenduidig zal zijn vast te stellen, is dat de verplichting de goederen aan te brengen op het kantoor van bestemming niet is nagekomen. De constatering in dergelijke situaties dat er een douaneschuld ontstaat op grond van art. 204 van het CDW, zou mijns inziens recht doen aan een systeem voor de verschuldigdheid van douanerechten waarbij de werkingssfeer van art. 204 van het CDW, niet wordt ondergesneeuwd door de werkingssfeer van art. 203 van het CDW. Het lijkt mij dat bij het niet-zuiveren van een douaneregeling of het niet tijdig geven van een douanebestemming bij tijdelijke opslag een douaneschuld in de zin van art. 204 van het CDW zou behoren te ontstaan.<sup>984</sup> In het arrest in de zaak *Honeywell Aerospace GmbH*<sup>985</sup> overweegt het HvJ echter dat er sprake is van een onttrekking indien ten aanzien van een zending die onder de regeling *extern communautair* douanevervoer was geplaatst het kantoor van vertrek heeft vastgesteld dat de zending niet bij het kantoor van bestemming is aangebracht en de douaneregeling voor de betrokken zending niet is beëindigd.

In het arrest van het HvJ in de zaak *Jens Christian Siig*<sup>986</sup> speelde de werkingssfeer van art. 204 van het CDW een rol. Het ging over een Poolse trekker met oplegger (toen Polen nog geen onderdeel vormde van de Europese Unie) die onder de regeling tijdelijke invoer het douanegebied binnenkwam. De heer Siig had toestemming om met een bepaalde trekker heen te reizen naar de Gemeenschap op 4 juni 2000 en op 6 juni 2000 terug te reizen. De oplegger werd, na in Duitsland te zijn geladen met goederen, op 7 juni 2000 in Duitsland geparkeerd en de trekker ging terug naar Polen. Op 8 juni 2000 kwam een andere trekker de

<sup>984</sup>. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 170-171.

<sup>985</sup>. HvJ 20 januari 2005, nr. C-300/03 (*Honeywell Aerospace GmbH*), Jur. blz. I-00689.

<sup>986</sup>. HvJ 15 december 2004, nr. C-272/03 (*Jens Christian Siig*), ECLI:EU:C:2004:805, Jur. blz. I-11941.

Gemeenschap binnen. Deze trekker heeft de oplegger opgehaald en naar Warschau vervoerd. Het Duitse Hauptzollamt vorderde douanerechten en btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen na, in verband met de trekker waarmee op 7 juni 2000 goederen over Duits grondgebied waren vervoerd. Hierbij merk ik op dat gelet op de voorwaarden bij tijdelijke invoer voertuigen niet mochten worden gebruikt voor intern vervoer binnen de Gemeenschap. De prejudiciële vraag en de beantwoording daarvan waren gericht op de douaneschuld. Het HvJ overweegt dat enkele ten tijde van de feiten geldende bepalingen uit het CDW en van het UCDW zich verzetten tegen het gebruik van een buiten het douanegebied geregistreerde trekker om een oplegger van een plaats in de Gemeenschap naar een andere plaats in de Gemeenschap te vervoeren. Het HvJ overwoog dat er als gevolg van art. 204 van het CDW geen douaneschuld ontstaat, indien vast staat dat de aan de aangever verweten handelwijze zonder werkelijke gevolgen is gebleven voor de juiste werking van de betrokken douaneregeling. Indien er wel een douaneschuld ontstaat, voorziet art. 239 van het CDW in een procedure waarmee een aangever, onder bepaalde voorwaarden kwijtschelding of terugbetaling van de betrokken douanerechten kan verkrijgen.

Ten aanzien van het te laat voldoen aan administratieve verplichtingen tot het inschrijven in de entrepot-administratie van de uitslag uit entrepot is naar het oordeel van het HvJ art. 204 van het CDW van toepassing.<sup>987</sup> Indien een onjuiste code wordt gebruikt is er naar het oordeel van het HvJ geen sprake van het niet nakomen van verplichtingen, maar van een onttrekking.<sup>988</sup>

## 15.21 ART. 204 CDW EN BELASTBAAR FEIT INVOER

Bij een op basis van art. 203 van het CDW ontstane douaneschuld kan het belastbare feit invoer van goederen ontstaan. Bij een op basis van art. 204 van het CDW ontstane douaneschuld kon dat naar het oordeel van de Hoge Raad niet. De Hoge Raad was namelijk in 2001 van oordeel dat art. 204 van het CDW niet van toepassing is op de btw. Ook was er bij het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW naar het oordeel van de Hoge Raad geen sprake van een onttrekken als bedoeld in art. 18 van de Wet. De Hoge Raad overwoog in dit verband:<sup>989</sup>

“Voorzover het middel betoogt dat het begrip ‘onttrekking’ van artikel 18, lid 1, letter c, van de Wet niet alleen de fysieke onttrekking als bedoeld in artikel 203 van het Communautair douanewetboek (hierna: het CDW) omvat, maar ook de niet-zuivering als bedoeld in artikel 204 van het CDW, en dat het Hof, ten onrechte slechts uitgaande van genoemde fysieke onttrekking, de feiten

987. HvJ 6 september 2012, nr. C-28/11 (Eurogate Distribution GmbH), ECLI:EU:C:2012:533. Inmiddels zijn in deze procedure door het Finanzgericht Hamburg prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ. Het Finanzgericht Hamburg wil weten of er ook btw wordt verschuldigd. HvJ 8 mei 2014, nr. C-226/14 (Eurogate Distribution GmbH) (verzoek prejudiciële beslissing).

988. HvJ 14 januari 2010, nrs. C-430/08 en C-431/08 (Terex Equipment Ltd e.a.), ECLI:EU:C:2010:15, Jur. blz. I-00321. Overigens kon in het feitencomplex dat aan de orde was in dit arrest wellicht de aangifte worden herzien op grond van art. 78 van het CDW. Dat diende nader te worden onderzocht.

989. HR 14 maart 2001, nr. 35 960, ECLI:NL:HR:2001:AB0506, BNB 2001/206.

had behoren te toetsen aan artikel 204 van het CDW faalt het, aangezien laatstgenoemd artikel niet van toepassing is ten aanzien van de heffing van omzetbelasting bij invoer en voorts het niet voldoen aan formele verplichtingen die aan de douaneregeling extern douanevervoer zijn verbonden, - anders dan het middel betoogt - op zichzelf niet is aan te merken als onttrekken in de zin van artikel 18, lid 1, letter c, van de Wet noch enig ander belastbaar feit vormt als bedoeld in artikel 18, lid 1, van de Wet.”

Inmiddels heeft het HvJ in het arrest in de zaak X BV<sup>990</sup> eindelijk duidelijk aangegeven dat ook een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW met zich kan brengen dat btw is verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Na dit arrest heeft de Hoge Raad in zijn eindarrest in de zaak X BV overwogen dat hij de in het arrest van 14 maart 2001 gegeven rechtsopvatting niet langer handhaaft.<sup>991</sup>

De tweede prejudiciële vraag in deze procedure betrof de vraag of btw wordt verschuldigd indien een douaneschuld uitsluitend op grond van art. 204 van het CDW ontstaat. Het HvJ onderbouwt zijn oordeel erg mager. Het HvJ beantwoordt deze prejudiciële vraag aan de hand van een aantal voor mensen die thuis zijn in de jurisprudentie van het HvJ op het gebied van de btw bekende algemeenheden. De kern van de motivering bestaat mijns inziens feitelijk slechts uit twee punten van het arrest. Die luiden:

“54 Indien dat goed echter reeds aan deze regelingen is onttrokken op de datum van de wederuitvoer ervan vanwege het ontstaan van een douaneschuld, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan, zou het moeten worden geacht te zijn ingevoerd in de zin van artikel 2, punt 2, van de Zesde richtlijn.

55 Gelet op een en ander dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 7, lid 3, eerste alinea, van de Zesde richtlijn in die zin moet worden uitgelegd dat btw verschuldigd is wanneer de betrokken goederen aan de in dat artikel bedoelde douaneregelingen zijn onttrokken, zelfs indien een douaneschuld uitsluitend op grondslag van artikel 204 van het douanewetboek is ontstaan.”

Het HvJ geeft duidelijkheid over de rechtsvraag. Bekend is nu dat art. 204 van het CDW doorwerkt naar het belastbare feit invoer van goederen.

De motivering die het HvJ gebruikt is echter volstrekt onduidelijk. Zelfs de punten 54 en 55 van het arrest geven weinig duidelijkheid. Bovendien wordt het oordeel gebaseerd op art. 7, derde lid, van de Zesde richtlijn, welke bepaling slechts ziet op de plaats van het belastbare feit invoer van goederen.<sup>992</sup> Deze bepaling is niet de bepaling die ziet op het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen en de verschuldigdheid van btw in verband daarmee.

In art. 71 van de Btw-richtlijn is een regeling opgenomen betreffende het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen. In art. 71 van de Btw-richtlijn worden mijns inziens geen nadere voorwaarden gesteld aan het

990. HvJ 15 mei 2014, nr. C-480/12 (X BV), ECLI:EU:C:2014:329, BNB 2014/183 m.nt. Van Slooten. Het ging in het arrest om de toepassing van de Zesde richtlijn.

991. HR 12 december 2014, nr. 10/01243, ECLI:NL:HR:2014:3568, BNB 2015/48 m.nt. Van Slooten.

992. Zie paragraaf 15.10.



optreden van het belastbare feit invoer van goederen. Ik heb in paragraaf 15.8.5 betoogd, dat niet uit art. 71 van de Btw-richtlijn voortvloeit, dat voor zover er bij de in de in dat artikel bedoelde regelingen of situaties voor het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten bij het douanerecht, het belastbare feit invoer van goederen slechts kan optreden als er sprake is van een onttrekking. Uitgaande van deze opvattingen vloeit uit art. 71 van de Btw-richtlijn voort, dat er op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn, in de daar bedoelde regelingen of situaties, voor het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten bij het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld, op welke wijze die douaneschuld ook ontstaat.

Het HvJ baseert zijn oordeel op een tekst betreffende de plaats van het belastbare feit invoer van goederen uit de Zesde richtlijn, die tekstueel vergelijkbaar is met de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn waarin ook de term “onttrokken” werd gebruikt. Als dezelfde uitleg ook zou gelden voor art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn zou hieruit kunnen voortvloeien dat de term “onttrokken” in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn toch betekenis heeft, en dat de term onttrekken ruimer moet worden opgevat dan het begrip onttrekken in de zin van art. 203 van het CDW en ook het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW omvat. Ik merk op dat de term “onttrokken” in art. 61 van de Btw-richtlijn en in de rechtsvoorganger daarvan (art. 7, derde lid, van de Zesde richtlijn) in afwijking van art. 71 van de Btw-richtlijn tekstueel wel betekenis heeft.

Het resultaat van het oordeel dat een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW in de in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde situaties leidt tot het optreden van het belastbare feit invoer van goederen, is in overeenstemming met mijn standpunt. Mijns inziens heeft het woord “onttrokken” in art. 71 van de Btw-richtlijn geen betekenis. Voorzover uit het arrest van het HvJ zou volgen dat betekenis zou moeten worden toegekend aan de term “onttrokken” in art. 71 van de Btw-richtlijn, moet die term zo ruim worden uitgelegd dat er geen daadwerkelijke beperking tot bepaalde douaneschulden in de term “onttrokken” ligt begrepen. Het begrip onttrekken in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn moet, indien aan deze term betekenis wordt gegeven, het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW omvatten.

Het oordeel van het HvJ is vanuit de systematiek van de btw toe te juichen. Indien er een douaneschuld is ontstaan in de zin van art. 204 van het CDW en dat geen belastbaar feit invoer van goederen met zich zou hebben gebracht, is er vervolgens geen regeling of situatie meer op grond waarvan er met betrekking tot de betreffende goederen op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn uitstel geldt van het belastbare feit invoer van goederen. Het zou vreemd zijn als uitstel van het belastbare feit invoer van goederen op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn, vanwege de ontstaansgrond van de douaneschuld, zou hebben geleid tot afstel van het belastbare feit invoer van goederen. Art. 71 van de Btw-richtlijn is een regeling met betrekking tot het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen. Deze regeling lijkt niet zo bedoeld dat de aansluiting met zich brengt dat bepaalde wijzen van ontstaan van een douaneschuld ertoe leiden

dat helemaal geen belastbaar feit invoer van goederen plaatsvindt, terwijl er wel een douaneschuld ontstaat. De constatering dat een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW niet zou leiden tot een belastbaar feit voor de btw zou toch wel opmerkelijk zijn. Bij het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW kunnen dan immers goederen in het vrije verkeer terecht komen waar geen btw op drukt.

Het arrest van het HvJ in de zaak X BV heeft wat betreft de onderhavige problematiek meer het karakter van een machtswoord dan dat er duidelijk wordt gemotiveerd. Het is daarom mijns inziens van belang nader toe te lichten waarom het oordeel van het HvJ juist is en die van de Hoge Raad in het aangehaalde arrest uit 2001 onjuist.

Het oordeel van de Hoge Raad, waaruit ik in deze paragraaf heb geciteerd is onjuist. Op grond van de verplichting tot richtlijnconforme uitleg<sup>993</sup> had art. 18 van de Wet, indien de tekst van art. 18 van de Wet dat toelaat, zodanig moeten worden geïnterpreteerd dat ook het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW leidt tot het optreden van het belastbare feit invoer van goederen in de in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties. Ik meen dat de zinsnede in art. 18 van de Wet: “het in Nederland beëindigen van, dan wel het in Nederland onttrekken van goederen aan een douaneregime” een dergelijke richtlijnconforme uitleg toelaat, welke uitleg daarmee geboden is. De situaties waarin een douaneschuld ontstaat op grond van art. 204 van het CDW kan worden gebracht onder de term onttrekken. Ook kan het worden gebracht onder het beëindigen van een douaneregime. Als immers niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden lijkt daarmee de toepassing van de regeling ook te worden beëindigd. Als het ontstaan van de douaneschuld wordt gebracht onder het begrip onttrekken, betreft dat geen onttrekken in de zin van art. 203 van het CDW, maar een onttrekken in de betekenis zoals die term wordt gehanteerd in art. 71 van de Btw-richtlijn. Omdat art. 18 van de Wet een uitwerking vormt van art. 71 van de Btw-richtlijn, ligt mijns inziens een aansluiting voor de betekenis van het begrip onttrekken bij het hanteren van die term in art. 71 van de Btw-richtlijn voor de hand, hoewel het betreffende tekstgedeelte mij zinledig lijkt. De wijze van hanteren van het begrip onttrekken in de zin van art. 71 van de Btw-richtlijn omvat mijns inziens het ontstaan van een douaneschuld op een wijze als bedoeld in art. 204 van het CDW, waarmee een richtlijnconform resultaat wordt bereikt.

Het belastbare feit invoer van goederen wordt door de Hoge Raad in voormeld arrest niet gebaseerd op art. 204 van het CDW omdat het artikel naar het oordeel van de Hoge Raad niet van toepassing is ten aanzien van de heffing van omzetbelasting bij de invoer van goederen. Art. 204 van het CDW is inderdaad niet rechtstreeks van toepassing op de btw, daarvoor er is een artikel nodig in de btw-regelgeving om het artikel van toepassing te verklaren, of de inhoud van

993. HvJ 10 april 1984, nr. 14/83 (Sabine von Colson en Elisabeth Kamann), ECLI:EU:C:1984:153, Jur. blz. 01891.

art. 204 van het CDW in over te nemen. Art. 71 van de Btw-richtlijn vormt een dergelijk artikel.

De tekst van art. 10, derde lid, van de Zesde richtlijn, zoals die gold ten tijde van de feiten die ten grondslag lagen aan voormeld arrest (1994), was, voor zover voor dit onderwerp relevant, vergelijkbaar met het huidige art. 71 van de Btw-richtlijn.<sup>994</sup> Ik ga daarom in deze beschouwing mede uit van de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn.

De Hoge Raad was van oordeel dat er bij het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW geen sprake is van een onttrekken in de zin van art. 18, eerste lid, aanhef en onder c, van de Wet. Uit het arrest van de Hoge Raad valt niet af te leiden of de Hoge Raad bij zijn interpretatie van het begrip onttrekken in art. 18 van de Wet aansluiting heeft gezocht bij het gebruik van de term onttrokken in art. 10, derde lid, van de Zesde richtlijn, of aansluiting heeft gezocht bij het gebruik van de term onttrekken in art. 203 van het CDW, of wellicht bij geen van beide aansluiting heeft gezocht.

Mijns inziens had de Hoge Raad voor de betekenis van het begrip onttrekken te rade behoren te gaan bij de communautaire regelgeving op btw-gebied. Aangezien art. 18 van de Wet toentertijd een uitwerking was van art. 10 van de Zesde richtlijn ligt het gelet op de verplichting tot richtlijnconforme uitleg voor de hand, dat de Hoge Raad aansluiting heeft gezocht, of had behoren te zoeken, bij de betekenis van de term onttrokken in dat artikel. Ik ga er dan ook vanuit dat de Hoge Raad het begrip onttrekken in art. 18 van de Wet had behoren uit te leggen overeenkomstig de betekenis van de term onttrokken in art. 10, derde lid, van de Zesde richtlijn, de rechtsvoorganger van art. 71 van de Btw-richtlijn. Wellicht heeft de Hoge Raad niet alleen aansluiting gezocht bij de term “onttrokken” in art. 10, derde lid, van de Zesde richtlijn, maar het onttrekken ook als een extra voorwaarde gezien voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen, maar ook dit volgt niet uit het arrest.

Mijns inziens heeft het begrip “onttrekken” in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn, indien hieraan betekenis toekomt, een ruimere betekenis dan het begrip “onttrekken” in de zin van art. 203 van het CDW. Het is mogelijk dat dit ook volgt uit het arrest van het HvJ in de zaak X BV.<sup>995</sup>

Ik merk op dat het in de Engelse tekst van art. 71, eerste lid, eerste alinea, van de Btw-richtlijn gaat over “goods cease to be covered by those arrangements or situations”. In de Franse taalversie gaat het om “au moment o les biens sortent de ces régimes ou situations”. In de Duitse taalversie gaat het om “die-

994. Zoals vermeld in paragraaf 15.8.4 liet de regeling van het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen in art. 10, derde lid, van de Zesde richtlijn, na inwerkingtreding van richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van Richtlijn 77/388/EEG, PbEG, 1991, L 376/1, geen keuzevrijheid meer aan de lidstaten.

995. HvJ 15 mei 2014, nr. C-480/12 (X BV), ECLI:EU:C:2014:329, BNB 2014/183 m.nt. Van Slooten, punt 55.

sem Verfahren oder dieser sonstigen Regelung nicht mehr unterliegen”.<sup>996</sup> Dit brengt mij ertoe dat het belastbare feit invoer van goederen bij goederen die zijn geplaatst onder de in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties kan optreden op grond van art. 204 van het CDW.<sup>997</sup> Goederen worden niet meer gedekt (covered) door het betreffende douaneregime als goederen aan het douaneregime worden onttrokken, of als goederen niet worden onttrokken aan het douaneregime in de zin van art. 203 van het CDW, als het douaneregime wordt beëindigd. In zoverre kan ik mij vinden in de tekst van de Wet waarin de termen “onttrekking” en “beëindiging” worden gebruikt. Niet alleen bij een onttrekking zoals bedoeld in art. 203 van het CDW, of bij een onttrekking die zo moet worden uitgelegd dat deze mede het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW omvat, maar ook bij beëindiging van een douaneregime omdat niet aan de verplichtingen wordt voldaan, ontstaat een douaneschuld. In art. 204 van het CDW is bepaald dat een douaneschuld ontstaat bij kortweg, het niet voldoen aan de verplichtingen van een douaneregeling. In een dergelijke situatie komt mijns inziens een einde aan het verblijf van de betreffende goederen onder de douaneregeling. In een dergelijke situatie worden goederen niet langer gedekt door het betreffende douaneregime. Art. 204 van het CDW lijkt een soort restartikel. Als het verblijf van goederen onder een douaneregime niet eindigt door een reguliere beëindiging in overeenstemming met de voorwaarden gevolgd door een aangifte voor het vrije verkeer en er geen sprake is van een onttrekking in de zin van art. 203 van het CDW, biedt art. 204 van het CDW een rechtsbasis voor het ontstaan van een douaneschuld.

Uit de tekst van art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn volgt niet dat art. 203 van het CDW wel onder het belastbare feit invoer van goederen wordt betrokken, maar art. 204 van het CDW niet.

Uit het na het hier behandelde arrest van de Hoge Raad gewezen arrest van het HvJ in de zaak *Liberexim BV*,<sup>998</sup> volgt mijns inziens nog meer argumentatie voor de onjuistheid van het arrest van de Hoge Raad uit 2001.

In het arrest in de zaak *Liberexim BV* overweegt het HvJ dat de plaats waar een onttrekking plaatsvindt op grond van art. 7, derde lid, van de Zesde richtlijn, samenvalt met de plaats waar volgens de Zesde richtlijn de belastingschuld ontstaat en ook met de plaats waar de douaneschuld ontstaat. Het HvJ leidt dit af uit art. 7, derde lid, van de Zesde richtlijn, waarin werd verwezen naar de douaneregelingen die voorzien in opschorting of ontheffing van invoerrechten, en naar een artikel uit een verordening betreffende communautair douanevervoer, waarin werd bepaald dat de aangever verplicht was om de rechten en

996. In de Nederlandse taalversie wordt de term “onttrekken” zowel gebruikt in art. 71 van de Btw-richtlijn als in art. 203 van het CDW. In de Engelse, Franse en Duitse taalversie worden verschillende termen gebruikt. In de Engelse taalversie van art. 203 van het CDW gaat het om “the unlawful removal”. In de Franse taalversie van art. 203 van het CDW gaat het om “la soustraction”. In de Duitse taalversie gaat het om goederen die “entzogen” worden.

997. Vergelijk Van Brummelen 2000.

998. HvJ 11 juli 2002, nr. C-371/99 (*Liberexim BV*), ECLI:EU:C:2002:433, BNB 2003/158 m.nt. Bijl. In deze zaak had de Hoge Raad bij arrest van 23 juni 1999, nr. 34 332, ECLI:NL:HR:1999:AA2775, BNB 1999/291, prejudiciële vragen gesteld.

andere vanwege een bij het communautaire douanevervoer begane overtreding of onregelmatigheid eventueel opeisbare heffingen te betalen, en naar een artikel uit Verordening nr. 2726/90,<sup>999</sup> waarin werd bepaald dat bij een overtreding of onregelmatigheid bij communautair douanevervoer de actie tot invoering van de eventueel opeisbare rechten en andere heffingen door de lidstaat moest worden ingesteld volgens de communautaire of nationale bepalingen. Vervolgens overweegt het HvJ:

“45. Om de vragen van de verwijzende rechter te kunnen beantwoorden moet bijgevolg worden gekeken naar art. 2, lid 1, van verordening nr. 2144/87,<sup>1000</sup> inzake het ontstaan van de douaneschuld en, gelet op de omstandigheden die aan het hoofdgeding ten grondslag liggen, in het bijzonder naar het bepaalde sub c en d.”

De vragen die de Hoge Raad had gesteld in de zaak *Liberexim BV* zagen enkel op de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Art. 2, eerste lid, sub c, van Verordening nr. 2144/87 was vergelijkbaar met het huidige 203 van het CDW, art. 2, eerste lid, sub d, van Verordening nr. 2144/87 was vergelijkbaar met het huidige 204 van het CDW. Ik leid, evenals Van Brummelen,<sup>1001</sup> uit de verwijzing naar art. 2, eerste lid, onderdeel d, af dat zich bij het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW ook het belastbare feit invoer van goederen voordoet. Van Brummelen wijst er terecht op dat het HvJ eerst heel art. 2, eerste lid, van Verordening nr. 2144/87 omarmt, om vervolgens “gelet op de omstandigheden die aan het hoofdgeding ten grondslag liggen” in het bijzonder te kijken naar het bepaalde in de onderdelen c en d. Mennes en Blum bestreden deze opvatting.<sup>1002</sup> Zij wezen met name op de toentertijd nog niet bestaande rangorderegeling tussen art. 2, eerste lid, onderdelen c en d.

Overigens lijkt het mij, dat zelfs uitgaande van de opvatting dat onder het begrip “onttrekken” niet valt het ontstaan van een douaneschuld in de zin van art. 204 van het CDW, toch met een redelijke redenering de situatie met wat goede wil had kunnen worden rechtgebreid, in die zin dat het belastbare feit invoer van goederen toch optreedt, wat in ieder geval systematisch gezien wel het meeste voor de hand ligt, indien ervan wordt uitgegaan dat het belastbare feit invoer van goederen ertoe dient om te voorkomen dat goederen die de Gemeenschap worden binnengebracht vrij van btw-druk in het vrije verkeer buiten de sfeer van de belaste belastingplichtigen terechtkomen.

In art. 70 van de Btw-richtlijn is de hoofdregel gegeven over het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen. Het belastbare feit invoer van goederen vindt plaats en de btw wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de invoer van goederen geschiedt. Hierop vormt art. 71 van de

999. Verordening (EEG) nr. 2726/90 van de Raad van 17 september 1990 betreffende communautair douanevervoer, PbEG, 1990, L 262/1.

1000. Noot AS: Verordening (EEG) nr. 2144/87 van de Raad van 13 juli 1987 inzake de douaneschuld, PbEG, 1987, L 201/15.

1001. Van Brummelen 2002 en Van Brummelen 2003.

1002. Mennes & Blum 2003.

Btw-richtlijn een uitzondering die geldt voor goederen die zich bevinden onder bepaalde regelingen of situaties. Zodra een douaneschuld ontstaat op grond van art. 204 van het CDW zullen de betreffende goederen zich niet meer bevinden onder een douaneregime, of een andere in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde regeling of situatie, zodat op het tijdstip dat een douaneschuld ontstaat op grond van art. 204 van het CDW niet meer wordt voldaan aan de voorwaarden voor uitstel van het belastbare feit invoer van goederen op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn. Men kan betogen dat er dan kan worden teruggevallen op art. 70 van de Btw-richtlijn. Er is immers sprake van invoer van goederen als bedoeld in art. 30 van de Btw-richtlijn. Hoewel het tijdstip van de invoer van goederen in de vorm van het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap ten tijde van het ontstaan van de douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW voorbij zal zijn,<sup>1003</sup> lijkt mij, gelet op de context van de bepalingen, het standpunt dat het belastbare feit invoer van goederen bij goederen, waarbij een douaneschuld is ontstaan en die zich zonder dat het belastbare feit invoer van goederen zich ten aanzien van die goederen op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn heeft voorgedaan en die dus niet meer onder één van de in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties vallen, zich op grond van art. 70 van de Btw-richtlijn voordoet, onder omstandigheden, goed verdedigbaar. Voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen als er een douaneschuld ontstaat op grond van art. 201 van het CDW lijkt mij dit, als het begrip onttrokken in art. 71 van de Btw-richtlijn betekenis heeft, zelfs een noodzakelijk standpunt.<sup>1004</sup> Hierbij merk ik echter op, dat voor zover een douaneregime wordt beëindigd, omdat goederen zich buiten het douanegebied bevinden, of bij het niet langer van toepassing zijn van uitstel van het belastbare feit invoer van goederen op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn, omdat goederen conform de douanebestemming vernietiging zijn vernietigd, geen belastbaar feit invoer van goederen zou behoren te ontstaan. In zoverre lijkt mij een betoog dat kan worden teruggevallen op art. 70 van de Btw-richtlijn niet goed houdbaar.

Indien goederen uit hoofde van het gebruik ervan voor bijzondere doeleinden op grond van art. 82 van het CDW onder douanetoezicht blijven, is reeds een douaneschuld ontstaan op grond van art. 201 van het CDW. Deze douaneschuld is ontstaan op grond van art. 201 van het CDW indien niet aan de voorwaarden wordt voldaan, zij het, met de kennis van het niet voldoen aan de voorwaarden, achteraf bezien, ten onrechte vrijgesteld, of naar een te laag tarief. Door de douaneschuld ten aanzien van goederen die uit hoofde van het gebruik ervan onder douanetoezicht blijven, ontstaat op hetzelfde tijdstip dat de douaneschuld op grond van art. 201 van het CDW ontstaat, achteraf ook een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW. Het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen sloot reeds aan bij het tijdstip van het ont-

1003. Al is het maar doordat bij goederen die regelmatig zijn binnengebracht en in tijdelijke opslag hebben verkeerd of zijn aangegeven voor een douaneregeling en een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW is ontstaan, op het tijdstip van plaatsing van de goederen onder de douaneregeling of tijdelijke opslag, de goederen even in de situatie hebben verkeerd van goederen die waren binnengebracht, bestemd om bij de douane te worden aangebracht.

1004. Er lijkt in deze situatie namelijk geen sprake van een onttrekken als bedoeld in art. 71 van de Btw-richtlijn.

staan van de douaneschuld op grond van art. 201 van het CDW en sluit na het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW bovendien aan bij het tijdstip van het ontstaan van die douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW. Het douanetoezicht na het ontstaan van de eerste douaneschuld dient in dit geval slechts het controleren of aan de voorwaarden voor de vrijstelling of het verlaagde douanetarief wordt voldaan.

Bij toepassing van art. 71 van de Btw-richtlijn treedt het belastbare feit invoer van goederen op, op het tijdstip dat er een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW ontstaat.

## 15.22 VRIJE ZONE OF VRIJ ENTREPOT

Een douaneschuld kan niet alleen op grond van de artikelen 201 tot en met 204 van het CDW ontstaan. Er ontstaat op grond van art. 205 van het CDW een douaneschuld indien in een vrije zone of in een vrij entrepot aan rechten bij invoer onderworpen goederen worden verbruikt of gebruikt op een andere wijze dan bij de geldende bepalingen is voorgeschreven. Ingeval goederen in een vrije zone of in een vrij entrepot verdwijnen en deze verdwijning niet ten genoegen van de douaneautoriteiten kan worden gerechtvaardigd, kunnen de douaneautoriteiten oordelen dat de goederen in de vrije zone of het vrije entrepot zijn verbruikt of gebruikt.

De reden waarom art. 203 van het CDW bij een dergelijke verdwijning van goederen niet van toepassing lijkt te zijn (in welk geval art. 205 van het CDW immers overbodig zou zijn geweest), is dat er in een vrije zone of in een vrij entrepot geen sprake is van douanetoezicht op niet-communautaire goederen.<sup>1005</sup> Op grond van art. 166 van het CDW worden niet-communautaire goederen die worden gebruikt of verbruikt op een andere wijze dan in de douanewetgeving is vermeld, geacht zich in het douanegebied te bevinden. De vraag is vervolgens of de niet-communautaire goederen die zich op het tijdstip van het verbruik of gebruik in strijd met wat bij de geldende bepalingen is voorgeschreven (plotseling) in de Gemeenschap blijken te bevinden, zich daarmee ook (plotse-ling) onder douanetoezicht blijken te bevinden. Goederen die de Gemeenschap worden binnengebracht bevinden zich op grond van art. 37, eerste lid, van het CDW immers onder douanetoezicht. Niet-communautaire goederen blijven op grond van art. 37, tweede lid, van het CDW onder douanetoezicht tot de goederen een andere status krijgen. Het gaat bij de toepassing van art. 205 van het CDW om goederen die in strijd met de voorwaarden zijn gebruikt of verbruikt. Douanetoezicht is er mede op gericht dat de douaneautoriteiten goederen kunnen volgen en in de gaten kunnen houden of er ten aanzien van die goederen een douaneschuld ontstaat. Het zou enigszins verwonderlijk zijn, als plotse-ling op het tijdstip dat goederen die zich niet onder douanetoezicht bevinden in strijd met de voorwaarden worden gebruikt er toch sprake zou zijn van douanetoezicht. Deze goederen werden immers juist niet door de douaneauto-riteiten in de gaten gehouden.

<sup>1005</sup>Art. 37, tweede lid, van het CDW.

De regel van art. 166 van het CDW waarin wordt bepaald dat niet-communautaire goederen voor de toepassing van rechten bij invoer worden geacht zich niet op het douanegebied van de Gemeenschap te bevinden, ziet op goederen die in een vrije zone of entrepot worden gebruikt of verbruikt onder andere voorwaarden dan in de douanewetgeving vermeld. Deze tekst lijkt niet te zien op goederen die worden onttrokken, maar de douaneautoriteiten kunnen bij verdwenen goederen oordelen<sup>1006</sup> dat de goederen in de vrije zone of het vrije entrepot zijn verbruikt of gebruikt.

Bij verbruik van goederen in een vrije zone of vrij entrepot in strijd met de voorwaarden ontstaat een douaneschuld op grond van art. 205 van het CDW. Bij een onttrekking kan een douaneschuld ontstaan als dit onder art. 205 van het CDW valt. Mocht dit niet tot een douaneschuld leiden bij een onttrekking in een vrije zone of vrij entrepot, dan lijkt geen douaneschuld te ontstaan op grond van art. 203 van het CDW. De douaneschuld op grond van art. 205 van het CDW ontstaat op het tijdstip waarop de goederen worden verbruikt of voor het eerst worden gebruikt op een andere wijze dan bij de geldende bepalingen is voorgeschreven.

Er ontstaat volgens Punt en Van Vliet in een vrije zone geen douaneschuld als goederen niet worden gebruikt of verbruikt, maar bijvoorbeeld worden gestolen of bij verlies door fouten van personeel of bij afvallen of andere onbruikbare goederen die worden weggegooid (en naar ik aanneem worden vernietigd).<sup>1007</sup> Volgens Punt en Van Vliet ontstaat er ook geen douaneschuld op grond van art. 205 van het CDW bij de verdwijning van goederen door algehele vernietiging of onherstelbaar verlies als gevolg van toeval of overmacht of door een oorzaak die verband houdt met de aard van de goederen, zoals het verdampen van alcohol of minerale olie, of het indrogen van tabak.<sup>1008</sup>

Het belastbare feit van art. 205 van het CDW zal in het DWU naar het zich laat aanzien als een onttrekking deel gaan uitmaken van de regeling van art. 79 van het DWU. De regeling van art. 205 van het CDW lijkt daarmee verdampt.

Indien niet-communautaire goederen worden gebruikt of verbruikt onder andere voorwaarden dan in de douanewetgeving worden vermeld, zal een douaneschuld ontstaan op grond van art. 205 van het CDW. Ook zal dan het belastbare feit invoer van goederen optreden. De goederen vallen niet meer onder de verwijzing in art. 71 van de Btw-richtlijn naar art. 156, eerste lid, aanhef, en onderdeel b, van de Btw-richtlijn. Er ontstaat een douaneschuld. Zoals behandeld in paragraaf 15.21 ga ik ervan uit dat het begrip onttrekken in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn, indien aan deze term betekenis wordt gegeven, het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW moet omvatten. Indien aan het begrip onttrekken betekenis wordt gegeven moet de

1006. Alleen gelet op de term "kunnen" lijkt dit niet verplicht.

1007. Punt & Van Vliet 2000, blz. 238.

1008. Punt & Van Vliet 2000, blz. 238.



term onttrekken ook zien op het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 205 van het CDW.

Volgens Van Vliet<sup>1009</sup> valt het gebruik en het verbruik in een vrije zone of in een vrij entrepot mede onder het begrip onttrekken als bedoeld in art. 18, eerste lid, onderdeel c, van de Wet.

### 15.23 PREFERENTIËLE TARIEFBEHANDELING IN DERDE LANDEN NA ACTIEVE VEREDELING

Op grond van art. 216 van het CDW ontstaat een douaneschuld indien gebruik wordt gemaakt van bepaalde regelingen voor preferentiële tariefbehandeling in derde landen.<sup>1010</sup> Het moet daarbij gaan om een preferentiële tariefbehandeling waarbij op grond van een overeenkomst tussen de Europese Unie en het betreffende derde land als voorwaarde voor de preferentiële tariefbehandeling geldt, dat indien de goederen onder actieve veredeling in het douanegebied zijn verwerkt, ook de niet-communautaire goederen aan rechten bij invoer zijn onderworpen. Deze douaneschuld ontstaat door het geldig maken van de documenten die voor het in derde landen verkrijgen van de preferentiële tariefbehandeling nodig zijn. Het tijdstip waarop de douaneschuld ontstaat, is het tijdstip waarop de douaneautoriteiten de aangifte ten uitvoer van de betrokken goederen aanvaarden.

Het gaat voor de btw om het optreden van het belastbare feit invoer van goederen. Gelet op het gegeven dat in het btw-systeem op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn, bij goederen die zich bevinden in bepaalde regelingen of situaties, waaronder ook de douaneregeling actieve verdeling, voor het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten bij het tijdstip van het ontstaan van de douaneschuld, leidt de toepassing van art. 216 van het CDW mijns inziens niet alleen tot de verschuldigdheid van douanerechten, maar ook tot het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen. Btw wordt op grond van art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn bij actieve veredeling verschuldigd als een douaneschuld ontstaat. Voor zover er onder het systeem van actieve verdeling in de vorm van het terugbetalingssysteem btw is terugbetaald, wordt die btw weer verschuldigd.

Bijzonder bij het optreden van dit belastbare feit is, dat de goederen zich op het tijdstip van de aangifte voor de preferentiële tariefbehandeling buiten de Gemeenschap zullen bevinden. Dit verhindert echter niet het optreden van het belastbare feit invoer van goederen. De betreffende goederen zullen zijn binnengebracht in de Gemeenschap.<sup>1011</sup> Het uitstel van het belastbare feit op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn wordt in casu beëindigd, terwijl de goederen zich niet meer in de Gemeenschap bevinden. Zoals eerder vermeld is het belastbare feit invoer van goederen de enige belastbare handeling in het btw-

1009. Van Vliet 1998, blz. 73.

1010. In het DWU is dit geregeld in art. 78.

1011. Ik ga er hierbij vanuit dat er geen sprake is geweest van het alleen toepassen van de regeling actieve veredeling in derdelandsgebieden.

systeem, waarvan in art. 2 van de Btw-richtlijn niet is voorgeschreven dat het op het grondgebied van een lidstaat moet plaatsvinden. In zoverre lijkt er wel ruimte te zijn dat een handeling die plaatsvindt buiten de Gemeenschap, pas op een tijdstip dat de goederen zich niet meer in de Gemeenschap bevinden ertoe leidt, dat het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt. Het belastbare feit vindt in aansluiting op het tijdstip van het ontstaan van de douaneschuld op grond van art. 216 van het CDW plaats op het tijdstip van het aanvaarden van de aangifte ten uitvoer. Op het tijdstip van het aanvaarden van die aangifte bevonden de goederen zich nog in de Gemeenschap. Overigens treedt het belastbare feit invoer van goederen in deze situatie nog steeds op vanwege het eerdere binnenbrengen van de goederen dat wel in de Gemeenschap plaatsvond.

Door de aangifte voor het preferentiële tarief wordt gebruik gemaakt van de regeling actieve veredeling, op een manier waarvoor de regeling niet lijkt bedoeld. Het optreden van het belastbare feit invoer van goederen lijkt daardoor een nauw verband te hebben met de periode waarin de goederen zich nog in de Gemeenschap bevonden. Als het er bij de douanerechten om lijkt te gaan dat de goederen (achteraf) communautair moeten worden gemaakt, moet in deze situatie deze consequentie daarvan voor het ontstaan van een douaneschuld worden doorgetrokken naar het belastbare feit invoer van goederen. Achteraf bezien zijn de goederen in de Gemeenschap gebruikt in het kader van de regeling actieve veredeling, waardoor het belastbare feit invoer van goederen niet is opgetreden, terwijl er achteraf gezien onvoldoende reden blijkt te zijn om de goederen niet aan het belastbare feit invoer van goederen te onderwerpen. Dat de btw een verbruiksbelasting is en duidelijk is dat de goederen zonder te zijn geconsumeerd de Gemeenschap hebben verlaten, doet er niet aan af dat het belastbare feit invoer van goederen optreedt. Als aan de voorwaarden voor aftrek van btw wordt voldaan kan deze btw vanzelfsprekend in aftrek worden gebracht.

Bij het ontstaan van de douaneschuld en het optreden van het belastbare feit invoer van goederen gaat het om een regeling actieve veredeling die reeds regelmatig beëindigd leek, doordat de goederen na bewerking de Gemeenschap hebben verlaten. Hier komt op een later tijdstip nog wijziging in, vanwege de regeling van art. 216 van het CDW. De regeling actieve veredeling eindigt kennelijk pas definitief, zodra duidelijk is dat de goederen niet in een derde land waarmee de Europese Unie een desbetreffende overeenkomst heeft gesloten, zullen worden aangegeven voor een preferentiële tariefbehandeling.

In art. 234 van het CDW is geregeld dat de in art. 216 van het CDW bedoelde douaneschuld teniet gaat, wanneer wordt overgegaan tot ongedaanmaking van de formaliteiten die ter verkrijging van de in art. 216 van het CDW bedoelde preferentiële tariefbehandeling zijn vervuld. Dit werkt naar ik aanneem door naar het optreden van het belastbare feit invoer van goederen.

## 15.24 NIET ONTSTAAN DOUANESCHULD BIJ BEPAALDE OMSTANDIGHEDEN

Op grond van art. 206 van het CDW ontstaat op grond van art. 202 van het CDW of art. 204, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het CDW geen douaneschuld bij invoer van goederen wanneer belanghebbende bewijst dat de niet-nakoming van bepaalde verplichtingen het gevolg is van algehele vernietiging of het onherstelbare verlies (onbruikbaar worden) van de goederen door een oorzaak die met de aard van de goederen verband houdt, dan wel door toeval of overmacht ofwel na toestemming van de douaneautoriteiten.

Punt en Van Vliet<sup>1012</sup> wijzen er terecht op dat er in de tekst van art. 207 van het CDW van lijkt te worden uitgegaan, dat ook bij de in art. 204, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW genoemde verschuldigdheid van btw wegens het niet voldoen aan de voorwaarden voor toekenning van een verlaagd tarief bij de invoer of van een nulrecht uit hoofde van een bijzondere bestemming, art. 206, eerste lid, van het CDW van toepassing kan zijn.

Art. 206 van het CDW ziet niet op verloren gegane gestolen goederen. Art. 203 van het CDW wordt immers niet genoemd in art. 206 van het CDW. Het is opvallend dat art. 202 van het CDW wel is opgenomen. Waarom is er immers wel een beschermingsfaciliteit tegen de verschuldigdheid van douanerechten ten aanzien van hen die goederen smokkelen en niet ten aanzien van hen die goederen onttrekken? Het HvJ<sup>1013</sup> heeft ten aanzien van een rechtsvoorganger van art. 206 van het CDW overwogen dat de redenen van het tenietgaan dienen te worden gebaseerd op de vaststelling, dat de goederen niet daadwerkelijk de economische bestemming hebben gekregen welke de toepassing van rechten bij invoer rechtvaardigt. In geval van diefstal mag naar het oordeel van het HvJ worden vermoed dat de goederen in het communautaire handelsverkeer zijn gekomen.<sup>1014</sup> Daaruit volgt naar het oordeel van het HvJ, dat het begrip verlies van goederen niet ziet op diefstal, ongeacht de omstandigheden waaronder deze diefstal is gepleegd.

De regeling van art. 206 van het CDW zal in het DWU worden opgenomen in art. 124 van het DWU.

In de Btw-richtlijn wordt niet expliciet geregeld dat in situaties waarbij de douaneschuld teniet gaat (denk aan de situaties als bedoeld in art. 206 van het CDW en andere situaties die aan de orde komen in deze paragraaf zoals het hierna te beschrijven art. 233, aanhef en onderdelen c en d, van het CDW) dat tenietgaan ook doorwerkt naar het belastbare feit invoer van goederen. Met wat goede wil, kan men dit trachten te lezen in art. 71 van de Btw-richtlijn, althans voor zover art. 206 van het CDW betrekking heeft op art. 204 van het CDW. Voor zover art. 206 van het CDW betrekking heeft op art. 202 van het

<sup>1012</sup>. Punt & Van Vliet 2000, blz. 47.

<sup>1013</sup>. HvJ 5 oktober 1983, nrs. 186/82 en 187/82 (Esercizio Magazzini Generali SpA en Mellina Agosta Srl.), ECLI:EU:C:1983:262, Jur. blz. 02951.

<sup>1014</sup>. HvJ 11 juli 2013, nr. C-273/12 (Harry Winston SARI), ECLI:EU:C:2013:466.

CDW, kan de overeenkomstige toepassing van art. 206 van het CDW op de btw niet worden ingelezen in art. 71 van de Btw-richtlijn, omdat bij een douaneschuld op grond van art. 202 van het CDW, art. 70 van de Btw-richtlijn van toepassing is.

Het lijkt mij voor de hand liggend dat een aantal<sup>1015</sup> “correctiemechanismen” op de verschillende wijzen van ontstaan van een douaneschuld ook zouden moeten doorwerken naar het belastbare feit invoer van goederen. De goederen komen door vernietiging of onbruikbaar worden in deze situaties immers niet in de consumptieve sfeer van de Gemeenschap.

In de Nederlandse wetgeving ontbreekt een regeling waarbij wordt aangesloten bij art. 206 van het CDW.<sup>1016</sup>

Op grond van art. 233 van het CDW gaat een douaneschuld teniet, door betaling van het bedrag van de rechten (onderdeel a), door kwijtschelding van het bedrag van de rechten (onderdeel b), indien ten aanzien van de goederen welke zijn aangegeven voor een douaneregeling die de verplichting tot betaling van rechten inhoudt, de douaneaangifte ongeldig wordt gemaakt of de goederen voor de vrijgave ervan hetzij in beslag worden genomen en verbeurd worden verklaard of vernietigd of afgestaan of onherstelbaar verloren gaan (onderdeel c) en indien goederen ten aanzien waarvan op grond van art. 202 van het CDW een douaneschuld is ontstaan bij het onregelmatig binnenbrengen in beslag worden genomen en op hetzelfde tijdstip of naderhand worden verbeurdverklaard (onderdeel d).<sup>1017</sup>

In art. 233 van het CDW, aanhef en onderdelen a en b, van het CDW, wordt bepaald dat de douaneschuld teniet gaat bij betaling of kwijtschelding van de rechten.

Betaling betekent mijns inziens niet dat de douaneschuld niet is opgetreden, de douaneschuld lijkt mij, ook achteraf gezien, wel ontstaan, alleen is zij door de betaling niet langer verschuldigd. De douaneschuld is geen openstaande rekening meer. Art. 233, aanhef en onderdeel a, van het CDW houdt niet meer in, dan dat een douaneschuld na betaling niet meer blijft openstaan. Het lijkt mij dat dit geen gevolgen heeft voor het belastbare feit invoer van goederen.

Kwijtschelding komt aan de orde als de douaneschuld niet wettelijk was verschuldigd, als er niet overeenkomstig de voorschriften is geboekt, of bij andere bijzondere omstandigheden. In bepaalde situaties, bijvoorbeeld bij niet wettelijk verschuldigde douanerechten, lijkt daarbij achteraf gezien geen sprake van het ontstaan van een douaneschuld. In andere gevallen lijkt, afhankelijk van de

1015. Ik zie geen doorwerking van art. 233, aanhef en onderdelen a en b, van het CDW, naar het belastbare feit invoer van goederen. De douaneschuld gaat op basis van deze onderdelen teniet bij betaling of kwijtschelding van het bedrag van de douanerechten.

1016. De situatie van art. 206 van het CDW wordt niet behandeld in art. 18 van de Wet. Van Vliet merkt op dat art. 22 van de Wet ook niet op art. 206 van het CDW ziet, omdat het daar gaat om het ontstaan van een douaneschuld. Van Vliet 1998, blz. 74.

1017. De regeling van art. 233 van het CDW wordt bij inwerkingtreding van het DWU vervangen door art. 124 van het DWU.

omstandigheden, ook achteraf bezien wel sprake van een douaneschuld, zij het dat de aangewezen douaneschuldenaar deze niet langer is verschuldigd. Het kan zich voordoen dat andere douaneschuldenaars dezelfde douaneschuld nog wel verschuldigd blijven.

In onderdeel b van art. 233 van het CDW ligt mijns inziens niet besloten dat kwijtschelding van douanerechten, leidt tot het tenietgaan van het belastbare feit invoer van goederen. Kwijtschelding van een douaneschuld sluit overigens niet uit dat dezelfde omstandigheden die daartoe hebben geleid, ook leiden tot het kwijtschelden van de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

Ondanks dat de onderdelen c en d, van art. 233 van het CDW, in hetzelfde artikel staan, lijkt mij bij die onderdelen wel sprake van een correctie op het ontstaan van een douaneschuld en op het belastbare feit invoer van goederen. Indien goederen bijvoorbeeld in beslag worden genomen en vernietigd voor de vrijgave, dient er immers helemaal geen douaneschuld plaats te vinden voor het douanerecht, evenals dat geen belastbaar feit optreedt voor de btw. Bij de onderdelen c en d zie ik consequenties voor het belastbare feit invoer van goederen. Dat belastbare feit blijkt namelijk helemaal niet te hebben plaatsgevonden.

Art. 233, eerste lid, aanhef en onderdeel d, ziet op het tenietgaan van een douaneschuld indien goederen, ten aanzien waarvan ingevolge art. 202 van het CDW een douaneschuld is ontstaan, bij het onregelmatig binnenbrengen in beslag worden genomen en worden verbeurdverklaard.

In het arrest in de zaak Veli Elshani<sup>1018</sup> is het HvJ ingegaan op art. 233, eerste alinea, aanhef en sub d, van het CDW, waarin is bepaald dat een douaneschuld teniet gaat, indien goederen ten aanzien waarvan op grond van art. 202 van het CDW een douaneschuld is ontstaan, bij het onregelmatig binnenbrengen in beslag worden genomen en verbeurd worden verklaard. Het HvJ wijst er op dat met het tenietgaan wordt beoogd te vermijden dat een douanerecht wordt opgelegd in situaties waarin de goederen weliswaar op onregelmatige wijze het grondgebied van de Gemeenschap zijn binnengebracht, maar er nog geen gelegenheid is geweest om ze in de handel te brengen en zij dus niet in concurrentie zijn gekomen met de communautaire goederen. De inbeslagneming van goederen die het douanegebied zijn binnengebracht zonder dat de formaliteiten van de artikelen 38 tot en met 41 van het CDW zijn vervuld, die verder landinwaarts dan het eerste douanekantoor plaatsvindt, kan niet meer leiden tot het tenietgaan van de douaneschuld.<sup>1019</sup>

Art. 233, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van het CDW is ook van toepassing ten aanzien van het belastbare feit invoer van goederen. In het arrest in de

1018. HvJ 2 april 2009, nr. C-459/07 (Veli Elshani), ECLI:EU:C:2009:224, Jur. blz. I-02759.

1019. Dit geldt ook bij vervoer onder de TIR-overeenkomst. HvJ 29 april 2010, nr. C-230/08 (Dansk Transport og Logistik), ECLI:EU:C:2010:231, Jur. blz. I-03799.

zaak Dansk Transport og Logistik<sup>1020</sup> overweegt het HvJ dat wat betreft de vraag of het tenietgaan van de douaneschuld krachtens art. 233, eerste alinea, aanhef en onderdeel d, van het CDW een invloed heeft op het tenietgaan van de accijns op deze goederen, de accijnsrichtlijn<sup>1021</sup> geen uitdrukkelijke bepaling bevat betreffende het tenietgaan van de accijns bij onregelmatige invoer van goederen. Bijgevolg moeten naar het oordeel van het HvJ<sup>1022</sup> “gelet op de overeenkomsten tussen douane- en accijnsrechten die beide ontstaan doordat goederen in de Gemeenschap worden ingevoerd en vervolgens in het economische circuit van de lidstaten terechtkomen, en met het oog op een consistente uitlegging van de betrokken gemeenschapsregeling”, de accijnsrechten worden geacht teniet te gaan in dezelfde situaties als de douanerechten. Overeenkomstige overwegingen lijken ook toepasbaar bij van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen. In het arrest overweegt het HvJ<sup>1023</sup> met betrekking tot de btw dat gelet op art. 10, derde lid, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (de rechtsvoorganger van art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn), gelet op het parallelisme tussen het belastbare feit en de verschuldigdheid van douanerechten en het belastbare feit invoer van goederen, dezelfde voorwaarden gelden voor het tenietgaan van douanerechten bij invoer van goederen op grond van art. 233, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van het CDW als bij het belastbare feit invoer van goederen. Het HvJ verwijst met betrekking tot het parallelisme niet naar het voormelde betoog inzake de accijns, maar naar onder andere het arrest in de zaak Max Witzemann, waar een vergelijkbare overweging is gegeven.<sup>1024</sup>

Ik meen overigens dat het HvJ in het arrest in de punten 92 en volgende ten onrechte een aantal keer verwijst naar art. 10, derde lid, tweede alinea, van de Zesde richtlijn. Art. 10, derde lid, tweede alinea, van de Zesde richtlijn is tekstueel gelijk aan art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn.

Het HvJ overweegt dat art. 10, derde lid, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat ter zake van in beslag genomen of op hetzelfde tijdstip of naderhand verbeurd verklaarde smokkelwaar het belastbare feit voor de btw pas kan plaatsvinden en de btw pas kan worden verschuldigd nadat de goederen de zone hebben verlaten waarin het eerste douanekantoor in het douanegebied van de Gemeenschap is gevestigd. Wanneer de ingevoerde goederen, voordat zij het eerste douanekantoor in het douanegebied van de Gemeenschap hebben verlaten, door de bevoegde autoriteiten in beslag zijn genomen en op hetzelfde tijdstip of naderhand zijn verbeurdverklaard, heeft het belastbare feit voor de btw naar het oordeel van het HvJ “dus” niet plaatsge-

1020. HvJ 29 april 2010, nr. C-230/08 (Dansk Transport og Logistik), ECLI:EU:C:2010:231, Jur. blz. I-03799, punt 83.

1021. Richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop, PbEG, 1992, L 76/1, zoals gewijzigd bij richtlijn 96/99/EG van de Raad van 30 december 1996, PbEG 1997, L 8/12.

1022. HvJ 29 april 2010, nr. C-230/08 (Dansk Transport og Logistik), ECLI:EU:C:2010:231, Jur. blz. I-03799, punt 84.

1023. HvJ 29 april 2010, nr. C-230/08 (Dansk Transport og Logistik), ECLI:EU:C:2010:231, Jur. blz. I-03799, punt 98.

1024. HvJ 6 december 1990, nr. C-343/89 (Max Witzemann), ECLI:EU:C:1990:445, BNB 1991/190 m.nt. Ploeger.

vonden en wordt dus geen btw verschuldigd in de zin van dit artikel. Wanneer de goederen na het eerste douanekantoor in het douanekantoor te hebben verlaten door de autoriteiten van een andere lidstaat in beslag zijn genomen en verbeurd zijn verklaard, heeft het belastbare feit invoer van goederen naar het oordeel van het HvJ reeds plaatsgevonden, en is btw verschuldigd geworden krachtens art. 10, derde lid, tweede alinea, van de Zesde richtlijn. Het gaat hier om smokkel van goederen waarbij een douaneschuld ontstaat op grond van art. 202 van het CDW. Ten aanzien van goederen die worden gesmokkeld treedt het belastbare feit op, op het tijdstip geregeld in art. 70 van de Btw-richtlijn (vergelijkbaar met art. 10, derde lid, eerste alinea, eerste volzin, van de Zesde richtlijn). Er is geen regeling of situatie als bedoeld in art. 71 van de Btw-richtlijn (art. 10, derde lid, eerste alinea, tweede volzin, van de Zesde richtlijn) van toepassing, zodat art. 71 van de Btw-richtlijn toepassing mist. Bovendien merk ik in dit verband op dat art. 71 van de Btw-richtlijn slechts ziet op het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit. De voorwaarden waaronder het belastbare feit plaatsvindt, zijn geregeld in art. 30 van de Btw-richtlijn.

De meeste correctiemechanismen maken deel uit van de regeling in het CDW in welke situaties en wanneer een douaneschuld ontstaat. Hoewel het niet expliciet is geregeld in de Btw-richtlijn (art. 71 van de Btw-richtlijn ziet slechts op het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit), meen ik dat in het btw-systeem in de situaties van art. 233, aanhef en onderdelen c en d, van het CDW moet worden aangesloten bij het tenietgaan van een douaneschuld. De goederen komen immers niet in de consumptieve sfeer van de Gemeenschap.

Wanneer er geen mededeling is gedaan van een douaneschuld binnen de termijn bedoeld in art. 221, derde lid, van het CDW, is de douaneschuld daarmee verjaard en is de douaneschuld daarmee naar het oordeel van het HvJ teniet gegaan in de zin van art. 233 van het CDW.<sup>1025</sup> Ik meen dat hier wel sprake is een teniet gegane douaneschuld, maar in beginsel niet van een douaneschuld die teniet gaat op grond van art. 233 van het CDW. Geen van de rechtsgronden van art. 233 van het CDW is immers van toepassing. Er lijkt sprake van een douaneschuld die is ontstaan en vervolgens door het niet boeken van de douaneschuld niet is geformaliseerd, waardoor de douaneschuld door verjaring teniet gaat.

Een douaneschuld, zoals op grond van een onttrekking op grond van art. 203 van het CDW, ontstaat ongeacht het gegeven of de douaneschuld is geformaliseerd. Er zou dan ook een artikel behoren te zijn dat het ontstaan van een douaneschuld weer corrigeert, zoals art. 206 van het CDW of 233 van het CDW. Een dergelijk artikel is er echter niet inzake verjaring, althans het verlopen van de mededelingstermijn. Art. 233 van het CDW bevat hiertoe geen regeling, de verwijzing van het HvJ naar dit artikel ten spijt.<sup>1026</sup>

1025. HvJ 28 januari 2010, nr. C-264/08 (Direct Parcel Distribution Belgium BV), ECLI:EU:C:2010:43, Jur. blz. I-00731, punt 43.

1026. HvJ 28 januari 2010, nr. C-264/08 (Direct Parcel Distribution Belgium BV), ECLI:EU:C:2010:43, Jur. blz. I-00731, punt 43.

In paragraaf 6.4 heb ik behandeld dat in bepaalde situaties douaneaangiften kunnen worden gewijzigd, ongeldig verklaard of herzien. In de Btw-richtlijn wordt niet geregeld in hoeverre dit gevolgen heeft voor de btw. Het wijzigen van de aangifte vindt plaats voor de goederen zijn vrijgegeven. Ik neem aan dat het wijzigen van de douaneaangifte voor de btw zonder meer kan worden gevolgd. Onder bepaalde strikte voorwaarden kan een aangifte ongeldig worden gemaakt of worden herzien. Mede gelet op de strikte voorwaarden waaronder dit kan, neem ik aan dat ook dit voor de btw kan worden gevolgd. In de Btw-richtlijn is dit echter zoals vermeld niet geregeld. In art. 233, aanhef en onderdeel c, van het CDW is opgenomen dat ingeval van het ongeldig maken van de douaneaangifte de douaneschuld teniet gaat.

## 15.25 AANSLUITING WET BIJ DE BTW-RICHTLIJN

Ik beschrijf in deze paragraaf hoe de regeling van de situaties waarin, en het tijdstip waarop, het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt, is geregeld in de Wet. Art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Wet, handelt over het optreden van het belastbare feit invoer van goederen bij het bevoorraden in Nederland van vervoermiddelen met goederen welke niet in het vrije verkeer zijn. Dit behandel ik in een aparte paragraaf (15.26).

De vorm en de middelen van de uitwerking van de Btw-richtlijn worden (evenals bij andere richtlijnen van de Europese Unie) aan de nationale wetgever overgelaten. De Btw-richtlijn legt een resultaatsverplichting op aan de lidstaten.<sup>1027</sup>

In art. 18 van de Wet wordt geregeld wat invoer van goederen is. Vervolgens komt in andere artikelen in de Wet aan de orde wat de maatstaf van heffing is en welke btw-tarieven en welke vrijstellingen er gelden. In hoofdstuk III van de Wet over invoer van goederen wordt de term belastbaar feit als aanduiding van het belastbare feit invoer van goederen niet gebruikt, anders dan als tekstuele aanduiding in het opschrift boven art. 18 van de Wet. In dit onderzoeksverslag hanteer ik, ook ten aanzien de Nederlandse regelgeving, de term “belastbaar feit” invoer van goederen.

In art. 18 van de Wet wordt vermeld wat onder het belastbare feit invoer van goederen wordt verstaan. De Wet bevat niet, zoals de Btw-richtlijn een expliciete regeling van het tijdstip van verschuldigdheid van de btw ter zake van dit belastbare feit. Met Van Vliet<sup>1028</sup> neem ik aan dat het tijdstip van verschuldigdheid, het tijdstip is waarop zich een feit voordoet dat wordt vermeld in art. 18 van de Wet.

In art. 18, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Wet wordt voor een groot deel aangesloten bij de tekst van art. 30 van de Btw-richtlijn.

1027. HvJ 19 januari 1982, nr. 8/81 (Ursula Becker), ECLI:EU:C:1982:7, Jur. blz. 00053.

1028. Van Vliet 1998, blz. 83 en 147.



In art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet gaat het om het brengen in Nederland van goederen die in het vrije verkeer zijn uit derde landen. Met een derde land wordt op grond van art. 2a, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Wet, bedoeld elk grondgebied dat niet tot de Gemeenschap behoort. Dat kan dus zowel in het douanegebied als buiten het douanegebied zijn. Door het gebruik van de term derde land in art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet wordt afgeweken van art. 30, tweede volzin, van de Btw-richtlijn, waar de term derdelandsgebieden wordt gebruikt. Met derdelandsgebieden wordt in de Btw-richtlijn bedoeld op gebieden die tot het douanegebied behoren en die niet tot de werkingssfeer van de Btw-richtlijn behoren. Deze afwijking van de tekst van de Wet ten opzichte van de tekst van de Btw-richtlijn leidt niet tot problemen, omdat alleen goederen die vanuit derdelandsgebieden komen in het vrije verkeer kunnen zijn (afgezien van goederen die zich bevinden onder intern communautair douanevervoer) en de derdelandsgebieden onderdeel uitmaken van derde landen zoals gedefinieerd in de Wet.

In art. 18, tweede lid, van de Wet wordt een aantal douaneregimes onderscheiden. De in art. 18 van de Wet onderscheiden douaneregimes bestaan uit een aantal douanebestemmingen en douaneregelingen en tijdelijke opslag. Het wordt op grond van art. 18, derde lid, van de Wet niet als een belastbaar feit aangemerkt als op de goederen een douaneregime van toepassing is, of aansluitend aan het in Nederland brengen van de goederen van toepassing wordt. Op grond van art. 18, derde lid, van de Wet treedt het belastbare feit invoer van goederen, gelet op het voorgaande, niet op als goederen zijn bestemd om bij de douane te worden aangebracht en dus nog niet in tijdelijke opslag zijn. Ook treedt het belastbare feit nog niet op als goederen onder een volgend douaneregime worden geplaatst.

Bij goederen die zich onder een douaneregime bevinden, treedt op grond van art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet het belastbare feit invoer van goederen op, als het douaneregime in Nederland wordt beëindigd, of als de goederen in Nederland aan het douaneregime worden onttrokken. In de Wet is terecht, in afwijking van art. 71 van de Btw-richtlijn, ook de douaneregeling behandeling onder douanetoezicht opgenomen als douaneregime, evenals de douanebestemmingen wederuitvoer en vernietiging.

De regeling van art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn voor goederen die zich onder een daar bedoelde regeling of situatie bevinden en die zijn onderworpen aan douanerechten, houdt voor wat betreft het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen in, dat het belastbare feit optreedt op het tijdstip waarop de douaneschuld ontstaat. De wetgever heeft dit kennelijk getracht te regelen door te bepalen dat het belastbare feit invoer van goederen bij goederen die zich bevinden onder een douaneregime optreedt, wanneer het douaneregime wordt beëindigd of wanneer goederen aan het douaneregime worden onttrokken.

Er bestaat hierdoor een verschil in aanpak tussen art. 71 van de Btw-richtlijn en art. 18 van de Wet. Bij de toepassing van art. 71 van de Btw-richtlijn wordt

er in bepaalde situaties voor het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen aangesloten bij het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld. Bij de toepassing van art. 18 van de Wet vindt het belastbare feit invoer van goederen niet plaats doordat wordt aangesloten bij het ontstaan van een douaneschuld, maar treedt het belastbare feit bij goederen die onder een douaneregime vallen op, als er een beëindiging van een douaneregime of een onttrekking van goederen aan het een douaneregime plaatsvindt. Deze verschillende aanpak tussen art. 71 van de Btw-richtlijn en art. 18 van de Wet lijkt een afwijking met zich te brengen bij de regeling actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem. Zolang goederen zich namelijk onder de douaneregeling actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem bevinden, is er reeds een douaneschuld ontstaan, en wordt, zolang de regeling regelmatig wordt gevolgd, de regeling niet beëindigd en worden goederen niet aan de douaneregeling onttrokken, zodat op grond van de tekst van de Wet het belastbare feit invoer van goederen zich nog niet voordoet bij het plaatsen van goederen onder deze regeling. Dit in afwijking van art. 71 van de Btw-richtlijn waar voor het tijdstip van het belastbare feit wordt aangesloten bij het tijdstip van het ontstaan van de douaneschuld. Ik ga ervan uit dat art. 18 van de Wet richtlijnconform moet worden uitgelegd. Het artikel moet zodanig worden uitgelegd, dat het belastbare feit invoer van goederen optreedt, wanneer goederen onder de regeling actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem worden geplaatst. Als goederen onder deze regeling de Gemeenschap verlaten, moet btw worden terugbetaald voor zover aan de voorwaarden voor terugbetaling van douanerechten wordt voldaan.

In art. 18, aanhef en onderdeel c, van de Wet lijkt het belastbare feit invoer van goederen te worden uitgebreid tot een situatie die in de Btw-richtlijn niet wordt aangemerkt als het belastbare feit invoer van goederen.<sup>1029</sup> Bij het beëindigen van het laatste douaneregime dat onder art. 71 van de Btw-richtlijn valt of bij het onttrekken van goederen aan een douaneregime treedt in het systeem van art. 71 van de Btw-richtlijn het belastbare feit op. Dit treedt echter niet op omdat het beëindigen of onttrekken een belastbaar feit is, maar omdat het uitstel van het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen ophoudt, welk belastbaar feit in beginsel optreedt ten tijde van de grensoverschrijding van de goederen. Op grond van art. 18, eerste lid, onderdeel c, van de Wet is er sprake van het belastbare feit invoer van goederen ter zake van het in Nederland beëindigen van, dan wel het in Nederland onttrekken van goederen aan een douaneregime. In het systeem van de Btw-richtlijn doet zich bij het beëindigen van een douaneregime of het onttrekken van goederen aan een douaneregime niet een tweede, nieuw, belastbaar feit voor. Het gaat om een belastbaar feit waarbij al is voldaan aan de voorwaarden van invoer van goederen als bedoeld in art. 30 van de Btw-richtlijn, alleen is het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen voor de btw uitgesteld of afgesteld.

Mijns inziens laat de in art. 18 van de Wet gebezigde terminologie inzake het beëindigen van een douaneregime of het onttrekken van goederen aan een

1029. Vergelijk Van Brummelen 2000.

douaneregime een richtlijnconforme uitleg toe, waarbij het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen bij goederen die zich onder een douaneregime bevinden ook aansluit bij het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld, indien de douaneschuld ontstaat op grond van art. 204 van het CDW.

Het optreden van het belastbare feit invoer van goederen na het tijdstip dat de goederen in Nederland worden binnengebracht, vindt op grond van de tekst van art. 18 van de Wet in beginsel slechts plaats als op de goederen daadwerkelijk een douaneregime van toepassing is, dan wel een douaneregime van toepassing wordt. Goederen waarbij bij het optreden van het belastbare feit invoer van goederen op dat belastbare feit een vrijstelling of een nihil tarief van toepassing zal zijn, worden dus (terecht) hetzelfde behandeld als andere goederen die zich onder het douaneregime bevinden.

Art. 22a van de Wet is van toepassing bij goederen die afkomstig zijn uit derde-landsgebieden. Op grond van dat artikel kunnen op de goederen de douaneregimes worden toegepast die zouden kunnen worden toegepast indien de goederen zouden zijn ingevoerd vanuit een derde land.

In de Wet zijn de gevolgen van de verschillende wijzen van tenietgaan van een douaneschuld niet uitgewerkt voor het belastbare feit invoer van goederen. Volgens Van Vliet<sup>1030</sup> is er sprake van een abuis van de wetgever en is bedoeld dat art. 22, eerste lid, van de Wet, mede beoogt te verwijzen naar art. 206 van het CDW. Art. 22 van de Wet lijkt mij een magere uitwerking van art. 206 van het CDW, omdat art. 22, eerste lid, van de Wet slechts ziet op de wijze van heffing en het al dan niet optreden van een belastbaar feit mij toch wat anders lijkt dan de wijze van heffing. Een belastbaar feit ziet op de situaties waarin een belastingschuld zal kunnen ontstaan. De wijze van heffing lijkt meer te duiden op degene van wie wordt geheven, wanneer moet worden betaald, en dergelijke onderwerpen. Het lijkt mij dat ook een wettelijke uitwerking van de regeling van art. 233, aanhef en onderdelen c en d, van het CDW in de tekst van de Wet aanbeveling verdient. Ik meen overigens dat art. 206 van het CDW en art. 233, aanhef en onderdelen c en d, van het CDW in Nederland toepassing zullen kunnen vinden via een rechtstreeks beroep op de Btw-richtlijn.

## 15.26 HET BEVOORRADEN VAN VERVOERMIDDELEN

Op grond van de Nederlandse wetgeving treedt bij het bevoorraden in Nederland van vervoermiddelen met goederen welke niet in het vrije verkeer zijn, op grond van art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Wet het belastbare feit invoer van goederen op. Deze wettelijke bepaling heeft mijns inziens, zoals ik hierna toelicht, onvoldoende rechtsgrondslag in de Btw-richtlijn.<sup>1031</sup> Daarom kan mijns inziens met een beroep op de Btw-richtlijn toepassing van de bepaling worden voorkomen.

<sup>1030</sup> Van Vliet 1998, blz. 74.

<sup>1031</sup> Vergelijk Bijl. Van Hiltten & Van Vliet 2001, blz. 375, met betrekking tot de Zesde richtlijn.

Dat bij de bevoorrading van vervoermiddelen met niet in het vrije verkeer zijnde goederen het belastbare feit invoer van goederen optreedt, staat sinds 1 januari 1979 in de Wet. Uit de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel dat leidde tot de invoering van deze bepaling volgt, dat is beoogd niet-communautaire goederen<sup>1032</sup> in een zelfde positie te brengen als goederen die in het vrije verkeer zijn.<sup>1033</sup> Uit de memorie van toelichting volgt mijns inziens niet duidelijk waarom, en met welke rechtsbasis, in de wetgeving is geregeld dat bij de bevoorrading in Nederland van vervoermiddelen met goederen welke niet in het vrije verkeer zijn het belastbare feit invoer van goederen optreedt. Bij de invoering van het artikel was de regeling om voor de btw aan te sluiten bij de douanerechten nog facultatief.<sup>1034</sup>

Ik vraag me in dit kader af, of de bepaling van art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Wet noodzakelijk is. Hoe past het in het btw-systeem om goederen die worden gebruikt voor de bevoorrading van vervoermiddelen te belasten met btw? Ik vraag me af wat de bedoeling van de bepaling is. Het moet bij de toepassing van art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Wet gaan om de bevoorrading van vervoermiddelen met goederen die niet in het vrije verkeer zijn. Bij het bevoorraden van vervoermiddelen met goederen welke niet in het vrije verkeer zijn, zal het per definitie gaan om goederen die zich onder een douaneregime, zoals douanevervoer, zullen bevinden, waarbij gedurende de werking van het douaneregime waaronder de goederen zich bevinden, door de douaneautoriteiten toezicht zal worden uitgeoefend op de goederen. Zodra goederen aan een douaneregime worden onttrokken, of zodra een douaneregime in strijd met de voorwaarden wordt beëindigd, zal een douaneschuld ontstaan en zal ook het belastbare feit invoer van goederen zich voordoen.

In het btw-systeem worden leveringen van goederen door belastingplichtigen onder bezwarende titel in de Gemeenschap in beginsel belast met btw en worden goederen die de Gemeenschap worden binnengebracht in beginsel onderworpen aan het belastbare feit invoer van goederen. Dit laatste gebeurt, afgezien van goederen uit derdelandsgebieden, bij het binnenbrengen van niet in het vrije verkeer zijnde goederen in de Gemeenschap, waarbij het belastbare feit invoer van goederen kan worden uitgesteld bij de toepassing van bepaalde regelingen of situaties. Buiten het optreden van het belastbare feit invoer van goederen bij het onttrekken van goederen aan, of het in strijd met de voorwaarden beëindigen van de verschillende regelingen of situaties om, wordt in de Nederlandse wetgeving ook de bevoorrading van vervoermiddelen in het btw-systeem aangemerkt als onderdeel van het belastbare feit invoer van goederen ten aanzien van niet in het vrije verkeer zijnde goederen. Het is mij (nog) niet gelukt dit systematisch een logische plek te geven binnen het btw-systeem.

Er komen twee mogelijkheden in aanmerking om in het btw-systeem te komen tot een belastbaar feit bij het bevoorraden van vervoermiddelen. Of er is sprake

1032. In de memorie van toelichting aangeduid als douanegoederen.

1033. Kamerstukken II, 1977/78, 14887, nrs. 1-3, blz. 26 en 29-30.

1034. Terra behandelt de regeling van bevoorrading van vervoermiddelen. Terra 1984, blz. 132-136 en 237.

van een belastbaar feit in de vorm van een levering, óf er is sprake van een belastbaar feit invoer van goederen.

Een levering van goederen die niet in het vrije verkeer zijn aan degene die in Nederland vervoermiddelen bevoorraadt, is in Nederland vrijgesteld. Dit valt onder tabelpost a1, het gaat om goederen die niet zijn ingevoerd.<sup>1035</sup> Lidstaten kunnen veel leveringen van goederen die zich in bepaalde regelingen of situaties bevinden vrijstellen op grond van hoofdstuk 10 van titel IX van de Btw-richtlijn. Deze vrijstelling is optioneel, lidstaten mogen er ook voor kiezen om veel leveringen van goederen die zich onder bepaalde regelingen of situaties bevinden te belasten. Voor zover er bij bevoorrading van schepen sprake is van een levering zou de Nederlandse wetgever dus, afgezien van het moeten toepassen van enkele verplichte vrijstellingen,<sup>1036</sup> mogen kiezen voor het belasten van de levering. In casu lijkt er echter geen sprake van een bepaling die een levering belast. De wetgever heeft het belastbare feit dat plaatsvindt bij de bevoorrading van vervoermiddelen ondergebracht in de bepaling over het belastbare feit invoer van goederen. Voorts wordt op grond van de Wet niet vereist dat er sprake is van een transactie. Er geldt geen vereiste dat er sprake moet zijn van een overdracht of overbrenging van een goed of van iets dat daarmee kan worden gelijkgesteld. Het belastbare feit van art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Wet, lijkt dus los te staan van het antwoord op de vraag of er, al dan niet tegen vergoeding, een transactie plaatsvindt en indien een dergelijke transactie zou plaatsvinden, wanneer die dan plaatsvindt: voor, tijdens, of na het bevoorraden van de vervoermiddelen in de zin van art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Wet. Ook is bij het belastbare feit van art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Wet niet van belang of wordt geleverd door een belastingplichtige. Systematisch valt het belastbare feit dus niet onder te brengen onder het belastbare feit levering.

Het belastbare feit van art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Wet zou dus systematisch gezien toch zijn rechtsbasis moeten vinden in wat in de Btw-richtlijn is geregeld rondom het belastbare feit invoer van goederen. Goederen die niet in het vrije verkeer zijn, bevinden zich onder douanetoezicht. Zodra goederen aan dat douanetoezicht worden onttrokken, zal een douaneschuld ontstaan en zal het belastbare feit invoer van goederen zich voordoen. Wat kunnen dan de redenen zijn om toch de regeling van het art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel d, in de Wet op te nemen?

Het komt mij voor dat voor de meest waarschijnlijke verklaring van dit artikel de blik dient te worden gericht op de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef

1035. Een levering van nog niet ingevoerde goederen vormt een belastbaar feit, mits er vanzelfsprekend sprake is van een levering op het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel. Het feit dat de goederen nog niet zijn ingevoerd doet daar niet aan af. Het belastbare feit invoer van goederen en het belastbare feit levering opereren in zoverre los van elkaar.

1036. Ik wijs op de verplichte vrijstellingen opgenomen in art. 148, eerste lid, aanhef en onderdelen a, b of e, van de Btw-richtlijn (betreffende bevoorrading van bepaalde (lucht)vaartuigen) en de verplichte vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Btw-richtlijn (betreffende leveringen in verband met de uitvoer van goederen).

en onderdeel b, van de Btw-richtlijn. Dit betreft een vrijstelling met een recht op aftrek van btw voor leveringen met betrekking tot goederen die worden uitgevoerd.<sup>1037</sup> De levering van goederen die door of voor rekening van een niet in de lidstaat van levering gevestigde afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap, is op grond van die bepaling vrijgesteld. Er geldt echter een uitzondering voor door de afnemer zelf vervoerde goederen bestemd voor de uitrusting of de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of van andere vervoermiddelen voor privégebruik.<sup>1038</sup> Het meest waarschijnlijk lijkt mij dat de wetgever heeft willen voorkomen dat goederen bestemd voor de bevoorrading van pleziervaartuigen zonder btw-druk de Gemeenschap zouden verlaten. Ik veronderstel dat de wetgever hierbij zal hebben gedacht aan goederen die zijn bestemd voor wederuitvoer, maar wellicht nog binnen de territoriale wateren (dus binnen de Gemeenschap) worden geconsumeerd. Indien het immers zou gaan om niet ingevoerde goederen die buiten de territoriale wateren worden geconsumeerd, ligt het niet voor de hand niet ingevoerde goederen bestemd voor de bevoorrading van pleziervaartuigen in de Gemeenschap te belasten.

De bepaling lijkt niet te passen in het btw-systeem en heeft ook onvoldoende grondslag in de Btw-richtlijn.<sup>1039</sup> In de situatie dat goederen voor bevoorrading van vervoermiddelen nog binnen de territoriale wateren worden verbruikt, worden die goederen niet wederuitgevoerd en zal zich reeds zonder art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Wet het belastbare feit invoer van goederen voordoen. De bepaling lijkt voorts, althans gelet op de tekst ervan, een forse overkill te kennen: zodra in Nederland in het kader van bijvoorbeeld extern communautair douanevervoer goederen die niet in het vrije verkeer zijn op een vervoermiddel worden geladen, lijkt er sprake van de bevoorrading van een vervoermiddel met goederen welke niet in het vrije verkeer zijn. Strikte toepassing van het wetsartikel zou daarmee ieder extern communautair douanevervoer vrij van de verschuldigdheid van btw dat aanvangt binnen Nederland onmogelijk maken, omdat dan het belastbare feit invoer van goederen wordt geacht zich voor te doen ten tijde van het laden van de goederen op het gebruikte vervoermiddel. Ik vermoed dat de term bevoorradingsgoederen beperkter moet worden

1037. Hierbij zij opgemerkt dat het opmerkelijk is om iets onder het belastbare feit invoer van goederen op te nemen in verband met een uitzondering op een vrijstelling voor bepaalde leveringen, maar het lijkt mij dat dit wel de meest waarschijnlijke verklaring is. Dat in de memorie van toelichting (Kamerstukken II, 1977/78, 14887, nrs. 1-3, blz. 26 en 29-30) wordt opgemerkt dat het belastbare feit een gevolg zou zijn van de regeling in de Zesde richtlijn op het gebied van de bevoorrading van vervoermiddelen, ondersteunt mijn vermoeden.

1038. Waar bij het belastbare feit levering overigens bij het niet van toepassing zijn van de verplichte vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn vanwege het van toepassing zijn van de uitzondering wellicht een beroep zou kunnen worden gedaan op tabelpost a1 voor niet-ingevoerde goederen, geldt tabelpost a1 niet bij het belastbare feit invoer van goederen. In art. 20 van de Wet is geen verwijzing naar tabelpost a1 opgenomen.

1039. Overigens kan in een aantal situaties, als er al een belastbaar feit zou plaatsvinden waarbij de leverancier de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd, bij de afnemer toch het verschuldigd worden van btw worden voorkomen door een beroep te doen op de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn (de levering van goederen die door de afnemer worden uitgevoerd met uitzondering van bepaalde soorten schepen), of art. 148, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn (de bevoorrading van een aantal soorten schepen).

opgevat dan de tekst suggereert, in die zin dat het daarbij niet gaat om de lading van een vervoermiddel in het kader van extern communautair douanevervoer.

Voor de hand ligt dat bij het bevoorraden van vervoermiddelen met goederen die niet in het vrije verkeer zijn veelal sprake zal zijn van goederen die worden wederuitgevoerd. Indien dergelijke goederen ook na bevoorrading aan de voorwaarden voldoen om onder een douaneregime te vallen, is er mijns inziens onvoldoende reden tot een belastbaar feit. Voor zover de wetgever heeft willen voorkomen dat goederen onder het douaneregime wederuitvoer toch worden geconsumeerd in de Gemeenschap, lijkt de wetgever met deze regeling van het belastbare feit onvoldoende vertrouwen te hebben in de effectiviteit van dit douaneregime.

## 15.27 AFSLUITING

Al met al valt te constateren dat zowel het belastbare feit invoer van goederen als het ontstaan van een douaneschuld plaatsvinden ter zake van het binnenbrengen van niet-communautaire goederen in de Gemeenschap, respectievelijk het douanegebied. Het is, als twee belastbare feiten allebei zijn gericht op het belasten van hetzelfde soort feitencomplex, voor de hand liggend als het belastbare feit in beide regelingen identiek wordt omschreven, of dat de omschrijving van het ene belastbare feit aansluit bij de omschrijving van het andere belastbare feit. Dit laatste zien we in het btw-systeem gebeuren. In het btw-systeem treedt het belastbare feit invoer van goederen in beginsel op ter zake van binnenbrengen van goederen die niet in het vrije verkeer zijn<sup>1040</sup> in de Gemeenschap. In art. 71 van de Btw-richtlijn wordt bij een aantal douanerechtelijke regelingen of situaties het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen uitgesteld, tot aan het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld.

Zoals volgt uit dit hoofdstuk is de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn bedroevend slecht geredigeerd. Op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn wordt voor het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen in beginsel gekoppeld aan het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld. Dit lijkt me, mits goed uitgewerkt, een positief te waarderen situatie.

Uitgaande van mijn interpretatie van art. 71 van de Btw-richtlijn constateer ik dat indien er voor het douanerecht regelingen of situaties zijn voor uitstel of afstel van het ontstaan van een douaneschuld dat daar voor het belastbare feit invoer van goederen bij wordt aangesloten. In hoofdstuk 32 volgt een voorstel voor een verbeterde tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn.

<sup>1040</sup> Afgezien van goederen uit derdelandsgebieden.

In dit hoofdstuk staat centraal in welke situaties, en op welk tijdstip, het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet en in hoeverre dit aansluit bij de situaties waarin, en het tijdstip waarop, een douaneschuld ontstaat.

Het zou mijn voorkeur genieten en mijns inziens meer correct zijn geweest om het belastbare feit dat te maken heeft met de invoer van goederen als “invoer van een goed”, dus met de term “goed” in het enkelvoud, aan te duiden. Ik sluit met het gebruik van de term “invoer van goederen” aan bij de aanduiding in de Btw-richtlijn van de belastbare handeling die samenhangt met de overschrijding van goederen van de buitengrens van de Gemeenschap.

Door in het btw-systeem het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap in beginsel aan het belastbare feit invoer van goederen te onderwerpen, wordt kennelijk getracht te bereiken, dat goederen die van buiten de Gemeenschap komen en de Gemeenschap worden binnengebracht, waarbij de goederen zich ten tijde van het binnenbrengen in de Gemeenschap nog niet in het vrije verkeer bevinden, of waarbij de goederen direct voorafgaand aan het binnenbrengen in de Gemeenschap zich reeds in het vrije verkeer bevonden in een derdelandsgebied, in beginsel uiterlijk, wanneer de goederen in de consumptieve sfeer terecht komen aan een vergelijkbare btw-druk worden onderworpen, als rust op soortgelijke goederen die zich van oudsher in de Gemeenschap in de consumptieve sfeer bevinden en die niet afkomstig zijn uit derdelandsgebieden.

Er zijn gebieden die tot het douanegebied behoren, maar die niet tot de Gemeenschap behoren. Hierdoor kan het zich voordoen dat er goederen de Gemeenschap binnenkomen die ten tijde van de grensoverschrijding reeds in het vrije verkeer zijn, terwijl ten aanzien van de betreffende goederen het belastbare feit invoer van goederen voor de overschrijding van de buitengrens van de Gemeenschap nog niet is opgetreden en er geen btw op de goederen drukt.

Dat zich bij het feitelijke binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap in beginsel het belastbare feit invoer van goederen voor de btw voordoet, hangt samen met het karakter van het btw-systeem als verbruiksbelasting en het neutraliteitsbeginsel die de btw kenmerken.

Ook voor zover er geen transactie plaatsvindt in het kader waarvan goederen die nog niet in het vrije verkeer zijn, of goederen die direct voorafgaand aan het binnenbrengen in het vrije verkeer waren in een derdelandsgebied, feitelijk worden binnengebracht in de Gemeenschap, dient in beginsel in de Gemeenschap btw te worden verschuldigd.

Het belastbare feit invoer van goederen vervult de rol van noodzakelijk correctiemechanisme. Het belastbare feit invoer van goederen vervult het correctiemechanisme dat noodzakelijk is, doordat er sprake is van buitengrenzen van de Gemeenschap met derde landen en met derdelandsgebieden, waarbij veel goe-



deren die grenzen overschrijden. Het belastbare feit invoer van goederen is in het btw-systeem een steunheffing ter ondersteuning van het in stand houden van de btw als algemene indirecte verbruiksbelasting.

Voor het belastbare feit invoer van goederen is een grondslag in de btw-regelgeving noodzakelijk.

Het belastbare feit invoer van goederen treedt op als de btw wordt verschuldigd, ook indien de betaling van de btw wellicht nog kan worden uitgesteld.

In art. 2, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn wordt bepaald, dat de invoer van goederen is onderworpen aan btw. Wat wordt bedoeld met invoer van goederen, wordt omschreven in art. 30 van de Btw-richtlijn. Van invoer van goederen is gelet op de tekst van art. 30, eerste volzin, van de Btw-richtlijn sprake als een goed wordt binnengebracht in de Gemeenschap. Het gaat daarbij om goederen die niet in het vrije verkeer zijn. Binnenbrengen in de zin van art. 30 van de Btw-richtlijn duidt mijns inziens op het feitelijke binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, de grensoverschrijding van de goederen.

Op grond van art. 30, tweede volzin, van de Btw-richtlijn valt onder invoer van goederen het binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen die zich in het vrije verkeer bevinden, uit een derdelandsgebied dat deel uitmaakt van het douanegebied van de Gemeenschap.

Deze laatste regeling is noodzakelijk, omdat er gebieden zijn die wel tot het douanegebied behoren, maar die niet tot de Gemeenschap behoren.

Bij goederen die in het vrije verkeer waren in derdelandsgebieden treedt (tenzij er sprake is van goederen die worden vervoerd onder communautair douanevervoer waarbij zowel de plaats van vertrek als de plaats van aankomst van het vervoer binnen de Gemeenschap liggen) bij het feitelijke binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap in beginsel het belastbare feit invoer van goederen op. Het lijkt in verband met de controleerbaarheid van de verschuldigde btw praktisch onmogelijk, om indien er geen sprake is van communautair douanevervoer waarbij zowel de plaats van vertrek als de plaats van aankomst van de goederen binnen de Gemeenschap liggen, voor het al dan niet optreden van het belastbare feit invoer van goederen een verschil in behandeling te maken tussen goederen die in een derdelandsgebied in het vrije verkeer zijn gebracht of reeds (van oudsher) waren en goederen die, voordat ze zich in een derdelandsgebied in het vrije verkeer bevonden, reeds in de Gemeenschap in het vrije verkeer waren.

Op grond van art. 70 van de Btw-richtlijn vindt het belastbare feit invoer van goederen plaats en wordt de btw verschuldigd op het tijdstip waarop “de invoer van de goederen” geschiedt. Op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn treedt het belastbare feit invoer van goederen in een aantal situaties op een later tijdstip op, dan bij toepassing van art. 70 van de Btw-richtlijn het geval zou zijn

geweest. Het gaat om goederen die zich bevinden onder bepaalde douanerechtelijke regelingen of situaties, of die zich bevinden onder bepaalde op het douanerecht geïnspireerde regelingen of situaties.

Op grond van art. 2, eerste lid, aanhef en onderdeel d, juncto de artikelen 30 en 70 van de Btw-richtlijn, doet het belastbare feit invoer van goederen zich dus in beginsel voor op het tijdstip van het feitelijke binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, indien goederen zich nog niet in het vrije verkeer bevinden. Ook doet het belastbare feit invoer van goederen zich voor, bij het feitelijke binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen die zich in het vrije verkeer bevinden, doordat ze buiten de situatie van intern communautair douanevervoer dat aanvangt en eindigt op een plaats in de Gemeenschap, direct voorafgaand aan het binnenbrengen in de Gemeenschap in het vrije verkeer waren, in een derdelandsgebied dat deel uitmaakt van het douanegebied van de Gemeenschap.

Er is mijns inziens, indien het belastbare feit invoer van goederen in het btw-systeem, gelet op de tekst van art. 62 van de Btw-richtlijn, enkel uit lijkt te blijven vanwege het van toepassing zijn een vrijstelling, al dan niet met een recht op aftrek van btw, toch sprake van een aan btw onderworpen handeling waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet.

Na het optreden van het belastbare feit invoer van goederen, kan er mijns inziens, buiten de situatie van goederen die zich bevinden onder de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer, van worden uitgegaan dat de goederen voor de toepassing van de btw-regelgeving in het vrije verkeer zijn. Dit geldt ook als de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen niet is betaald, als de douanerechten niet zijn betaald, of als niet aan alle invoerformaliteiten is voldaan. In het btw-systeem kan zich mijns inziens ter zake van hetzelfde feitelijke binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap slechts op één tijdstip een belastbaar feit invoer van goederen voordoen.<sup>1041</sup> Het gaat er om, dat als ten aanzien van goederen het belastbare feit invoer van goederen eenmaal is opgetreden, de goederen zich daarna zonder beperkingen in het handelsverkeer kunnen bevinden, zoals andere goederen die in het vrije verkeer van de Gemeenschap zijn.

Het belastbare feit invoer van goederen kan in bepaalde omstandigheden op een later tijdstip dan het belastbare handelen, bestaande uit het feitelijke binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap, of zelfs helemaal niet, optreden.

De verbinding tussen het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van de verschuldigdheid van de btw met het ontstaan van een douaneschuld, wordt gevormd door art. 71 van de Btw-richtlijn. Mijns inziens is dit artikel te onduidelijk en dient zo spoedig mogelijk te worden aangepast. In paragraaf 15.8.4 ben ik ingegaan op onduidelijkheden in het artikel.

1041. Een uitzondering is mogelijk bij de toepassing van art. 216 van het CDW als de regeling actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem is toegepast. Hierbij kan op twee verschillende tijdstippen gezamenlijk het bedrag aan btw worden verschuldigd dat verschuldigd zou zijn geweest als de goederen direct voor het vrije verkeer zouden zijn aangegeven.

In paragraaf 15.8.5 ben ik ingegaan op wat er mijns inziens met het artikel wordt bedoeld. Gelet op de vele onduidelijkheden van het artikel verwijs ik, om deze samenvatting niet te omvangrijk te maken, voor de onduidelijkheden en de bedoeling van art. 71 van de Btw-richtlijn naar de betreffende paragrafen. In hoofdstuk 32 kom ik aan de hand van wat er volgens mij met art. 71 van de Btw-richtlijn wordt bedoeld met een tekstvoorstel voor een verbeterd art. 71 van de Btw-richtlijn.

Al met al lijkt art. 71 van de Btw-richtlijn in te houden dat bij goederen die zich bevinden onder één van de in het artikel bedoelde regelingen of situaties het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van het verschuldigd worden van btw aansluiten bij het ontstaan van een douaneschuld of het belastbare feit voor de invoerrechten, landbouwheffingen of heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, ook als ter zake van de goederen geen invoerrechten, landbouwheffingen, of heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid worden verschuldigd.

In paragraaf 15.9 heb ik voor de verschillende douanerechtelijke regelingen of situaties aangegeven bij welke regelingen of situaties voor het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten bij het ontstaan van een douaneschuld.

Bij toepassing van de douanebestemming vrije zone of vrij entrepot treedt het belastbare feit invoer van goederen op wanneer niet-communautaire goederen die niet onder een douaneregeling zijn geplaatst worden gebruikt of verbruikt onder andere voorwaarden dan in de douanewetgeving worden vermeld, als het tenminste gaat om een vrije zone of een vrij entrepot in het douanegebied dat deel uitmaakt van de Gemeenschap. Indien niet-communautaire goederen worden gebruikt of verbruikt onder andere voorwaarden dan in de douanewetgeving worden vermeld, zal een douaneschuld ontstaan op grond van art. 205 van het CDW. Door art. 71 van de Btw-richtlijn werkt dit door naar het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen.

Mijns inziens verdient het aanbeveling dat in art. 71 van de Btw-richtlijn wordt opgenomen dat ook bij wederuitvoer het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen wordt uitgesteld ten opzichte van de grensoverschrijding van de goederen.

Hoewel de goederen die zich onder de douanebestemming vernietiging bevinden strikt genomen zich niet bevinden onder één van de in de artikelen 71 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties, treedt mijns inziens bij goederen die met toepassing van de douanebestemming vernietiging van goederen overeenkomstig de voorwaarden van deze douanebestemming worden vernietigd, geen belastbaar feit invoer van goederen op.

Het verdient aanbeveling het afstaan van goederen aan de Schatkist op te nemen in art. 71 van de Btw-richtlijn. Wellicht geldt er bij het afstaan van goederen aan de Schatkist uitstel van het belastbare feit invoer van goederen omdat de

goederen worden geacht zich onder het stelsel van douane-entrepots te bevinden. Maar voor de duidelijkheid lijkt mij een aparte vermelding de voorkeur verdienen.

Bij toepassing van de douaneregeling in het vrije verkeer brengen van goederen ontstaat er voor de douanerechten een douaneschuld op grond van art. 201 van het CDW. Ook treedt bij het in het vrije verkeer brengen van goederen in de Gemeenschap voor de btw het belastbare feit invoer van goederen op.

Zolang goederen zich onder de douaneregeling extern douanevervoer in de Gemeenschap bevinden, waarbij aan de voorwaarden van deze douaneregeling wordt voldaan, zal ten aanzien van die goederen geen douaneschuld ontstaan en zal door art. 71 van de Btw-richtlijn het belastbare feit invoer van goederen zich niet voordoen.

Het stelsel van douane-entrepots is vermeld in art. 156, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn, zodat bij goederen die zich onder dit stelsel bevinden sprake is van een regeling of situatie als bedoeld in art. 71 van de Btw-richtlijn. Zolang aan de voorwaarden van de douaneregeling wordt voldaan treedt het belastbare feit invoer van goederen niet op.

Bij actieve veredeling in de vorm van het schorsingssysteem ontstaat ten tijde van het onder de douaneregeling brengen van de goederen geen douaneschuld en zal door art. 71 van de Btw-richtlijn ook het belastbare feit invoer van goederen nog niet plaatsvinden zolang aan de voorwaarden van de douaneregeling wordt voldaan.

Bij plaatsing van goederen onder de regeling actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem ontstaat een douaneschuld bij plaatsing van goederen onder deze regeling. Omdat onder het systeem van actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem de douaneschuld ontstaat ten tijde van het plaatsen van goederen onder deze douaneregeling, treedt, gelet op art. 71 van de Btw-richtlijn, op het tijdstip van het plaatsen in de Gemeenschap van goederen onder deze douaneregeling ook het belastbare feit invoer van goederen op.

Goederen die zijn geplaatst onder de douaneregeling behandeling onder douanetoezicht bevinden zich niet in het vrije verkeer. Mijns inziens heeft de richtlijngever ten onrechte nagelaten in art. 71 van de Btw-richtlijn, of in art. 156 van de Btw-richtlijn waarnaar wordt verwezen in art. 71 van de Btw-richtlijn, de regeling behandeling onder douanetoezicht op te nemen.

Omdat in de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer niet wordt genoemd en in de tekst ook niet naar die regeling wordt verwezen, treedt het belastbare feit invoer van goederen op, indien goederen in de Gemeenschap onder deze douaneregeling worden geplaatst.

Tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer is opgenomen in art. 71 van de Btw-richtlijn. Zolang aan de voorwaarden van de regeling wordt voldaan zal het belastbare feit invoer van goederen zich niet voordoen.

Het gaat bij passieve veredeling om een vrijstelling voor douanerechten bij het ontstaan van een douaneschuld, niet om het uitstellen van het ontstaan van een douaneschuld.

De douaneregeling uitvoer betreft communautaire goederen die het douanegebied verlaten. Hierbij ontstaat, omdat het reeds communautaire goederen betreft, geen douaneschuld ter zake van het binnenbrengen van goederen in het douanegebied en treedt het belastbare feit invoer van goederen niet op.

Mijns inziens moet art. 71 van de Btw-richtlijn zo worden uitgelegd dat de goederen die zijn bestemd om te worden aangebracht bij de douaneautoriteiten en de goederen die zich daadwerkelijk in tijdelijke opslag bevinden onder de werking van art. 71 van de Btw-richtlijn vallen. Ten aanzien van goederen die conform de regelgeving worden binnengebracht in de Gemeenschap, ontstaat in de periode voor het aanbrengen, nog geen douaneschuld en doet het belastbare feit invoer van goederen zich niet voor, zolang alles rechtmatig verloopt. Ten aanzien van goederen die zich onder de daartoe gestelde voorwaarden in de Gemeenschap in tijdelijke opslag bevinden, ontstaat geen douaneschuld en doet het belastbare feit invoer van goederen zich niet voor, zolang aan de voorwaarden voor de tijdelijke opslag wordt voldaan.

In art. 71 van de Btw-richtlijn wordt verwezen naar art. 156 van de Btw-richtlijn. De onderdelen d en e van art. 156 zien op bepaalde goederen die zijn bestemd voor boor- en werkeilanden. Het opnemen in art. 71 van de Btw-richtlijn van een verwijzing naar art. 156, aanhef, en onderdelen d en e, van de Btw-richtlijn leidt niet tot een uitstel van het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit na het eindigen van de voorgaande douaneregeling of situatie die onder art. 71 van de Btw-richtlijn viel (waaronder tijdelijke opslag). De douaneschuld is reeds ontstaan en daarmee is bij toepassing van art. 71 van de Btw-richtlijn ook het belastbare feit invoer van goederen reeds opgetreden.

Bij goederen die uit het vrije verkeer vanuit het douanegebied de Gemeenschap worden binnengebracht kan gebruik worden gemaakt van uitstel van het belastbare feit invoer van goederen onder dezelfde voorwaarden die gelden bij uitstel van het belastbare feit invoer van goederen voor niet-communautaire goederen in alle regelingen of situaties die gelden voor niet-communautaire goederen, met uitzondering van extern douanevervoer. Ook uitstel van het belastbare feit invoer van goederen op grond van de regeling intern communautair douanevervoer kan worden toegepast, tenminste voor zover het niet gaat om intern communautair douanevervoer dat begint en eindigt binnen de lidstaat waar de goederen de Gemeenschap zijn binnengekomen.

Het valt op dat het HvJ geregeld een onzuiver, toetsingskader hanteert bij de beantwoording van de vraag of het belastbare feit invoer van goederen plaats-

vindt. Het HvJ baseert zich geregeld op de bepalingen over de plaats waar een belastbaar feit plaatsvindt in plaats van op de bepalingen over het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen.

In het douanerecht geldt voor het ontstaan van een douaneschuld als uitgangspunt, althans bij een douaneschuld die ontstaat op grond van art. 201 van het CDW,<sup>1042</sup> het in het vrije verkeer komen van goederen, waarvoor vanzelfsprekend als noodzakelijke voorwaarde voor het ontstaan van een douaneschuld sprake moet zijn van goederen die het douanegebied zijn binnengebracht.

In een aantal situaties worden de goederen na aanbrengen en tijdelijke opslag, nog niet aangegeven voor het vrije verkeer en is een douanerechtelijk (geïnspireerde) regeling of situatie van toepassing waarbij het tijdstip van het in het vrije verkeer brengen van goederen en het ontstaan van een douaneschuld wordt uitgesteld zolang de goederen aan de voorwaarden van de regeling voldoen.

Als goederen niet overeenkomstig de regelgeving worden binnengebracht in het douanegebied, ontstaat bij de grensoverschrijding van de goederen, of bij het passeren van het eerste douanekantoor zonder de goederen aan te brengen, reeds een douaneschuld op grond van art. 202 van het CDW.

Op grond van art. 203 van het CDW ontstaat een douaneschuld als goederen worden onttrokken aan het douanetoezicht. Een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW ontstaat als niet wordt voldaan aan bepaalde voorwaarden.

Bij goederen die worden geplaatst onder de douaneregelingen in het vrije verkeer brengen, actieve veredeling in de vorm van het terugbetalingssysteem en bij goederen die worden geplaatst onder de douaneregeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer ontstaat een douaneschuld op grond van art. 201 van het CDW.

In art. 202 van het CDW wordt bepaald dat bij het op onregelmatige wijze binnenbrengen van goederen in het douanegebied een douaneschuld ontstaat. Ook ontstaat een douaneschuld bij de invoer van goederen indien aan rechten bij invoer onderworpen goederen die zich in een vrije zone of vrij entrepot bevinden op onregelmatige wijze in een ander deel van het douanegebied worden binnengebracht. Naar volgt uit het arrest van het HvJ in de zaak Veli Elshani<sup>1043</sup> ontstaat op grond van art. 202 van het CDW (pas) een douaneschuld wanneer de goederen het eerste douanekantoor in het douanegebied van de Gemeenschap zijn gepasseerd zonder daar te zijn aangebracht. Het komt mij voor dat het HvJ overeenkomstig zal oordelen voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen bij gesmokkelde goederen als het HvJ om een oordeel zal worden gevraagd. Indien gesmokkelde goederen na grensoverschrijding (nog even) de aangewezen weg volgen richting het eerste douanekantoor ontstaat de douane-

1042. Afgezien van goederen die verkeren onder de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer.

1043. HvJ 2 april 2009, nr. C-459/07 (Veli Elshani), ECLI:EU:C:2009:224, Jur. blz. I-02759.

schuld op het tijdstip van grensoverschrijding van de goederen. Gesmokkelde goederen vallen niet onder een in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde regeling of situatie. Het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen wordt bij toepassing van art. 202 van het CDW dus geregeld in art. 70 van de Btw-richtlijn.

In art. 203 van het CDW wordt bepaald dat een douaneschuld bij invoer ontstaat indien aan rechten bij invoer onderworpen goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken.

Met douanetoezicht lijkt wat betreft het invoeren van goederen vooral te worden bedoeld op de situatie waarbij de douaneautoriteiten controle uitoefenen op goederen in het douanegebied met betrekking tot de niet-communautaire status van goederen, de vaststelling van de communautaire status van goederen of de toepassing van het douanetarief.

Uit de jurisprudentie van het HvJ<sup>1044</sup> volgt dat het begrip onttrekking moet worden opgevat als elk handelen of elk nalaten dat tot gevolg heeft dat de bevoegde douaneautoriteit, al is het maar tijdelijk, geen toegang heeft tot onder douanetoezicht staande goederen en de in de communautaire douanewetgeving voorziene controles niet kan uitvoeren.

Uit het arrest van het HvJ in de zaak X BV<sup>1045</sup> volgt, dat als goederen te laat zijn aangebracht bij het kantoor van bestemming, daarmee naar het oordeel van het HvJ vaststaat dat de goederen niet in het economische circuit zijn terechtgekomen zonder te zijn ingeklaard. Het lijkt er daarom op, dat het enkele te laat aanbrengen van goederen bij de douaneautoriteiten nog geen onttrekking inhoudt, zolang nog niet is vastgesteld dat deze zending niet bij het kantoor van bestemming is aangebracht en dat de douaneregeling voor de betrokken zending niet is beëindigd. Uit het arrest van het HvJ in de zaak Honeywell Aerospace GmbH<sup>1046</sup> volgt dat er wel sprake is van een onttrekking indien ten aanzien van een zending die onder de regeling extern communautair douanevervoer was geplaatst het kantoor van vertrek heeft vastgesteld dat de zending niet bij het kantoor van bestemming is aangebracht en de douaneregeling voor de betrokken zending niet is beëindigd.

Een onttrekking lijkt in beginsel ook plaats te vinden als is bewezen dat de goederen na de onttrekking het douanegebied hebben verlaten.

Op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn vindt in de situatie waarbij goederen zijn onderworpen aan invoerrechten, landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van het gemeenschappelijk beleid het belastbare feit en het verschuldigd worden van de btw plaats op het tijdstip waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van

1044. HvJ 11 juli 2002, nr. C-371/99 (Liberexim BV), ECLI:EU:C:2002:433, BNB 2003/158 m.nt. Bijl.

1045. HvJ 15 mei 2014, nr. C-480/12 (X BV), ECLI:EU:C:2014:329, BNB 2014/183 m.nt. Van Slooten, punt 37.

1046. HvJ 20 januari 2005, nr. C-300/03 (Honeywell Aerospace GmbH), Jur. blz. I-00689, punten 19 en 20.

deze communautaire rechten plaatsvinden. In de situatie waarbij goederen niet zijn onderworpen aan invoerrechten, landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van het gemeenschappelijk beleid passen de lidstaten met betrekking tot het belastbare feit en het verschuldigd worden van de belasting de geldende bepalingen inzake invoerrechten toe. Bij toepassing van art. 71 van de Btw-richtlijn treedt het belastbare feit invoer van goederen dus op als een douaneschuld ontstaat doordat niet-communautaire goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken. De douaneschuld ontstaat immers op het tijdstip van de onttrekking.

De douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW ontstaat, hetzij op het tijdstip waarop niet meer wordt voldaan aan de verplichting waarvan de niet-nakoming de douaneschuld doet ontstaan, hetzij op het tijdstip waarop de goederen onder de betrokken douaneregeling werden geplaatst, wanneer achteraf blijkt dat aan één van de voorwaarden voor de plaatsing van de genoemde goederen onder de regeling of voor de toekenning van een verlaagd recht bij invoer of van een nulrecht uit hoofde van het gebruik van de goederen voor bijzondere doeleinden niet is voldaan. Indien dus één van de voorwaarden die zijn verbonden aan de toepassing van een verlaagd tarief niet wordt nagekomen, ontstaat de douaneschuld reeds op het tijdstip waarop de goederen onder de douaneregeling werden geplaatst.

Op grond van art. 204 van het CDW ontstaat alleen een douaneschuld in andere gevallen dan die bedoeld in art. 203 van het CDW, tenzij vaststaat dat dit verzuim als bedoeld in art. 204 van het CDW zonder werkelijke gevolgen is gebleven voor de juiste werking van de tijdelijke opslag of de betrokken douaneregeling.

Art. 859 van het UCDW bevat een uitputtende regeling van de verzuimen in de zin van art. 204, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het CDW die zonder werkelijke gevolgen zijn gebleven voor de juiste werking van de tijdelijke opslag of de betrokken douaneregeling.

Er kan op grond van art. 204 van het CDW alleen een douaneschuld ontstaan, indien niet eerder een douaneschuld op grond van art. 203 van het CDW is ontstaan. Ten aanzien van een feitelijk binnenbrengen van goederen in het douanegebied kan slechts éénmaal, althans op één tijdstip, een douaneschuld ontstaan.<sup>1047</sup> Het toepassingsbereik van art. 204 van het CDW hangt nauw samen met hoe ruim art. 203 van het CDW wordt uitgelegd. Een te ruime uitleg van de werkingsfeer van art. 203 van het CDW miskent dat art. 204 van het CDW een eigen bestaansgrond heeft voor bepaalde situaties waarin een douaneschuld kan ontstaan.

Lange tijd is onduidelijk geweest of het belastbare feit invoer van goederen zich kan voordoen bij het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW. De Hoge Raad oordeelde dat dit niet kon, maar onduidelijk was of het HvJ het hiermee eens zou zijn. Inmiddels is door het arrest van het HvJ in de

<sup>1047</sup> Hierbij geldt een uitzondering bij de toepassing van art. 216 van het CDW.



zaak X BV<sup>1048</sup> duidelijk geworden dat bij een op grond van art. 204 van het CDW ontstane douaneschuld het belastbare feit invoer van goederen zich kan voordoen. De motivering die het HvJ hiervoor gebruikt is echter volstrekt onduidelijk. Het arrest van het HvJ in de zaak X BV heeft wat betreft de onderhavige problematiek meer het karakter van een machtswoord, dan dat er door het HvJ duidelijk wordt gemotiveerd.

Het oordeel van het HvJ is vanuit de systematiek van de btw toe te juichen. Het zou vreemd zijn geweest als uitstel van het belastbare feit invoer van goederen op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn, vanwege de ontstaansgrond van de douaneschuld, zou hebben geleid tot afstel van het belastbare feit invoer van goederen. Mijns inziens kan gelet op tekst van de Btw-richtlijn het belastbare feit invoer van goederen optreden als er een douaneschuld ontstaat op grond van art. 204 van het CDW. Ik merk hierbij op dat het in de Engelse tekst van art. 71, eerste lid, eerste alinea, van de Btw-richtlijn gaat over “goods cease to be covered by those arrangements or situations”. Ook valt te wijzen op de verwijzing naar art. 2, eerste lid, onderdeel d, van Verordening nr. 2144/87 in het arrest van het HvJ in de zaak *Liberexim BV*.<sup>1049</sup>

Er ontstaat op grond van art. 205 van het CDW een douaneschuld indien in een vrije zone of in een vrij entrepot aan rechten bij invoer onderworpen goederen worden verbruikt of gebruikt op een andere wijze dan in de geldende bepalingen is voorgeschreven.

Op grond van art. 216 van het CDW ontstaat een douaneschuld indien gebruik wordt gemaakt van bepaalde regelingen voor preferentiële tariefbehandeling in derde landen. Het tijdstip waarop de douaneschuld ontstaat, is het tijdstip waarop de douaneautoriteiten de aangifte ten uitvoer van de betrokken goederen aanvaarden. Gelet op het gegeven dat in het btw-systeem op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn, bij goederen die zich bevinden in bepaalde regelingen of situaties, waaronder ook de douaneregeling actieve verdeling, voor het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten bij het tijdstip van het ontstaan van de douaneschuld, leidt de toepassing van art. 216 van het CDW mijns inziens niet alleen tot de verschuldigdheid van douanerechten, maar ook tot het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen.

Op grond van art. 206 van het CDW ontstaat op grond van art. 202 van het CDW of art. 204, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het CDW geen douaneschuld bij invoer van goederen wanneer belanghebbende bewijst dat de niet-nakoming van bepaalde verplichtingen het gevolg is van algehele vernietiging of het onherstelbare verlies (onbruikbaar worden) van de goederen door een oorzaak die met de aard van de goederen verband houdt, dan wel door toeval of overmacht ofwel na toestemming van de douaneautoriteiten.

1048. HvJ 15 mei 2014, nr. C-480/12 (X BV), ECLI:EU:C:2014:329, BNB 2014/183 m.nt. Van Slooten.

1049. HvJ 11 juli 2002, nr. C-371/99 (*Liberexim BV*), ECLI:EU:C:2002:433, BNB 2003/158 m.nt. Bijl.

In de Btw-richtlijn wordt niet expliciet geregeld dat in situaties waarbij de douaneschuld teniet gaat dat tenietgaan ook doorwerkt naar het belastbare feit invoer van goederen. Het lijkt mij voor de hand liggend dat een aantal “correctiemechanismen” op de verschillende wijzen van ontstaan van een douaneschuld ook zouden moeten doorwerken naar het belastbare feit invoer van goederen. De goederen komen door vernietiging of onbruikbaar worden in deze situaties immers niet in de consumptieve sfeer van de Gemeenschap.

Wanneer er geen mededeling is gedaan van een douaneschuld binnen de termijn bedoeld in art. 221, derde lid, van het CDW, is de douaneschuld daarmee verjaard en is de douaneschuld daarmee naar het oordeel van het HvJ teniet gegaan in de zin van art. 233 van het CDW.

Er bestaat een verschil in aanpak tussen art. 71 van de Btw-richtlijn en art. 18 van de Wet. Bij de toepassing van art. 71 van de Btw-richtlijn wordt er in bepaalde situaties voor het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen aangesloten bij het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld. Bij de toepassing van art. 18 van de Wet vindt het belastbare feit invoer van goederen niet plaats doordat wordt aangesloten bij het ontstaan van een douaneschuld, maar treedt het belastbare feit bij goederen die onder een douaneregime vallen op, als er een beëindiging van een douaneregime of een onttrekking van goederen aan een douaneregime plaatsvindt.

In de Wet zijn de gevolgen van de verschillende wijzen van tenietgaan van een douaneschuld niet uitgewerkt voor het belastbare feit invoer van goederen. Het lijkt mij dat ook een wettelijke uitwerking van de regeling van art. 233, aanhef en onderdelen c en d, van het CDW in de tekst van de Wet aanbeveling verdient.

Op grond van de Nederlandse wetgeving treedt bij het bevoorraden in Nederland van vervoermiddelen met goederen welke niet in het vrije verkeer zijn, op grond van art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Wet het belastbare feit invoer van goederen op. Deze wettelijke bepaling heeft mijns inziens onvoldoende rechtsgrondslag in de Btw-richtlijn.



### 16.1 INLEIDING

In dit hoofdstuk behandel ik in welke lidstaat het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt en in welke lidstaat de douaneschuld ontstaat. Voorts komt in dit hoofdstuk aan de orde in hoeverre bij de bepaling van de plaats van het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten bij het ontstaan van een douaneschuld.

Vaststelling van de plaats waar het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt, of van de plaats waar de douaneschuld ontstaat, is nodig om te bepalen in welke lidstaat btw en douanerechten worden verschuldigd. De bepaling van de plaats van het ontstaan van de douaneschuld en de plaats van het belastbare feit invoer van goederen hangt samen met de beantwoording van de vraag welke lidstaat bevoegd is (na) te heffen.

Ik ga in dit hoofdstuk uit van het binnenbrengen van niet-communautaire goederen in de Gemeenschap. Het binnenbrengen in de Gemeenschap van communautaire goederen uit derdelandsgebieden behandel ik in dit hoofdstuk niet apart, omdat het bepalen van de plaats van het belastbare feit invoer van goederen daarbij op dezelfde manier plaatsvindt als bij het binnenbrengen van niet-communautaire goederen in de Gemeenschap.

Ik behandel in paragraaf 16.2 hoe de plaats van het ontstaan van een douaneschuld wordt bepaald. Vervolgens behandel ik in paragraaf 16.3 hoe de plaats van het belastbare feit invoer van goederen is geregeld, en in hoeverre daarbij wordt aangesloten bij de plaats van het ontstaan van een douaneschuld. Hoewel de btw centraal staat in dit onderzoek, behandel ik eerst in paragraaf 16.2 de regeling van het ontstaan van een douaneschuld in art. 215 van het CDW, om vervolgens in paragraaf 16.3 te behandelen in hoeverre bij het belastbare feit invoer van goederen bij die regeling wordt aangesloten.

Vervolgens ga ik nader in op het vaststellen van de plaats van het belastbare feit invoer van goederen en het ontstaan van een douaneschuld bij goederen die zich onder een niet-gezuiverde douaneregeling bevinden. In paragraaf 16.4 ga ik in op de mededeling aan de aangever, de mogelijkheid tot het leveren van bewijs over de regelmatigheid van het vervoer en de termijn die geldt voor het leveren van bewijs.

In bepaalde situaties kan de inning door de lidstaat waar een douaneschuld leek te zijn ontstaan, worden overgenomen door een andere lidstaat, waar bij nader inzien de douaneschuld lijkt te zijn ontstaan. Van belang is in hoeverre een douaneschuld moet worden terugbetaald als een andere lidstaat bevoegd blijkt. Dit behandel ik in paragraaf 16.5. In paragraaf 16.6 ga ik in op een Protocol dat is gesloten tussen de Benelux-landen. In paragraaf 16.7 ga ik in op de uitwerking van de plaats van het belastbare feit invoer van goederen in de Wet. In paragraaf 16.8 volgt een samenvatting.

## 16.2 PLAATS VAN ONTSTAAN VAN DOUANESCHULD

De plaats van het ontstaan van een douaneschuld wordt geregeld in art. 215 van het CDW.

De hoofdregel van art. 215 van het CDW is dat een douaneschuld ontstaat op de plaats waar de feiten zich voordoen die tot het ontstaan van de douaneschuld leiden. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn als goederen worden aangegeven voor het vrije verkeer of in een bepaalde lidstaat het douanegebied worden binnengesmokkeld.

Als goederen worden aangegeven voor het vrije verkeer zal de douaneschuld ontstaan in de lidstaat waar de aangifte wordt gedaan en de goederen zich ten tijde van de aangifte bevinden. Bij een grensoverschrijdend douane-entrepot (douane-entrepot type E) kan het zich overigens voordoen dat de goederen zich in een andere lidstaat bevinden dan de lidstaat waar aangifte voor het vrije verkeer wordt gedaan. De douaneschuld en het belastbare feit invoer van goederen ontstaan bij een grensoverschrijdend douane-entrepot mijns inziens in het land van aangifte.<sup>1050</sup> Volgens Terra en Wattel<sup>1051</sup> ontstaat bij een grensoverschrijdend douane-entrepot de douaneschuld daar waar de goederen worden uitgeslagen uit het douane-entrepot.

Een douaneschuld op grond van art. 202 van het CDW ontstaat op de plaats waar de feiten zich voordoen die tot het ontstaan van de douaneschuld leiden. Bij smokkel ontstaat de douaneschuld dus, indien dit kan worden vastgesteld, in de lidstaat waar de goederen de Gemeenschap worden binnengebracht. Indien de plaats van binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap niet kan worden vastgesteld, ontstaat de douaneschuld op de plaats waar de douaneautoriteiten constateren dat de goederen zich in een situatie bevinden die tot het ontstaan van de douaneschuld heeft geleid. Art. 215 van het CDW, vierde lid, van het CDW, is een bepaling die alleen ziet op de plaats van ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 202 van het CDW. In deze bepaling wordt geregeld dat bij het ontstaan van een douaneschuld onder de € 5.000 bij vaststelling dat de douaneschuld in een andere lidstaat is ontstaan, de douaneschuld toch ontstaat in de lidstaat die deze vaststelling doet.

<sup>1050</sup>. Vergelijk Van Vliet 1998, blz. 75 en 82.

<sup>1051</sup>. Terra & Wattel 2012, blz. 298.

Als goederen in een bepaalde lidstaat worden onttrokken in de zin van art. 203 van het CDW ontstaat de douaneschuld in de lidstaat waar dat gebeurt. Veelal zullen de douaneautoriteiten niet kunnen vaststellen in welke lidstaat een goed is onttrokken in de zin van art. 203 van het CDW. In art. 215 van het CDW staan nog enkele aanvullende regels die mede op deze situatie zien.<sup>1052</sup>

Indien de plaats waar de feiten zich voordoen die tot het ontstaan van de douaneschuld leiden niet kan worden vastgesteld, ontstaat de douaneschuld op de plaats waar de douaneautoriteiten constateren dat de goederen zich in een situatie bevinden die tot het ontstaan van een douaneschuld heeft geleid. Met constateren wordt mijns inziens bedoeld dat de douaneautoriteiten de goederen aantreffen. Constateren dat goederen zich in een situatie bevinden die tot het ontstaan van een douaneschuld heeft geleid, kan zich voordoen als niet-communautaire goederen ergens door de douaneautoriteiten worden aangetroffen. Het praktische voordeel de plaats van het ontstaan van de douaneschuld daar te situeren waar de goederen worden aangetroffen, is dat de douaneautoriteiten die de goederen aantreffen en de niet-communautaire status daarvan vaststellen zelf kunnen navorderen. Het is voor “constateren” mijns inziens onvoldoende dat achteraf aannemelijk wordt geacht dat de goederen op een bepaalde plaats zijn geweest. De douaneautoriteiten zullen de goederen daadwerkelijk op een bepaalde plaats moeten hebben aangetroffen. De tekst van het CDW gaat over het “constateren dat de goederen zich in een situatie bevinden die tot het ontstaan van een douaneschuld heeft geleid”. Als goederen het douanegebied worden binnengesmokkeld in een vrachtwagen, kan men zich afvragen of deze voorwaarde inhoudt, dat de goederen zich nog in of nabij de vrachtwagen bevinden. Indien het criterium “zich in een situatie bevinden die tot het ontstaan van een douaneschuld heeft geleid” inhoudt dat de goederen zich bij wijze van spreken naast een opengebroken container waarin goederen onder communautair douanevervoer werden vervoerd moeten bevinden, is daarmee normaliter gelijk vastgesteld waar de feiten van de onttrekking als bedoeld in art. 203 van het CDW zich hebben voorgedaan. In deze situatie lijkt deze regel niet nodig.

Indien een douaneregeling niet is gezuiverd en de plaats van onttrekking van de goederen niet overeenkomstig de twee voormelde regels kan worden vastgesteld binnen een in voorkomend geval volgens de procedure van het Comité bepaalde termijn, ontstaat de douaneschuld op grond van art. 215 van het CDW op de plaats waar de goederen onder de betrokken regeling zijn geplaatst of het douanegebied onder deze regeling zijn binnengekomen.

De lengte van de termijn als bedoeld in art. 215 van het CDW is geregeld in art. 450 bis van het UCDW. De lengte van de termijn behandel ik in paragraaf 16.4. Na afloop van de termijn kunnen de douaneautoriteiten van de lidstaat waar de goederen onder de regeling zijn geplaatst of onder de regeling het douanegebied zijn binnengekomen dus op grond van dit vermoeden een uitnodiging tot betaling doen uitgaan, indien niet is vastgesteld waar zich de feiten hebben voorgedaan

<sup>1052</sup>. De aanvullende regels kunnen ook worden toegepast bij het ontstaan van een douaneschuld op een andere wijze dan door een onttrekking als bedoeld in art. 203 van het CDW.

die tot een onttrekking leiden en het geen niet-communautaire goederen betreffen die ergens in het douanegebied door de douaneautoriteiten zijn aangetroffen in een situatie die tot het ontstaan van een douaneschuld heeft geleid.

In art. 215, tweede lid, van het CDW wordt bepaald dat indien uit gegevens waarover de douaneautoriteiten beschikken blijkt, dat de douaneschuld al op een eerder tijdstip was ontstaan, toen de goederen zich op een andere plaats bevonden, de douaneschuld wordt geacht te zijn ontstaan op de plaats waar kan worden vastgesteld, dat zij zich daar bevonden op het vroegste tijdstip waarop het bestaan van de douaneschuld kan worden vastgesteld.

Ook bij het ontstaan van een douaneschuld in de zin van art. 204 van het CDW is de regeling van art. 215 van het CDW van toepassing.

### 16.3 PLAATS VAN BELASTBAAR FEIT INVOER

Bij bijna alle in art. 2 van de Btw-richtlijn genoemde belastbare handelingen is in art. 2 bepaald dat het belastbare feit zich alleen kan voordoen als de betreffende handelingen binnen het grondgebied van een lidstaat plaatsvinden. Alleen bij het belastbare feit van art. 2, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn ontbreekt in art. 2 van de Btw-richtlijn een aanduiding dat dit op het grondgebied van een lidstaat moet plaatsvinden. Daar wordt slechts “de invoer van goederen” vermeld. Doordat het belastbare feit invoer van goederen ziet op goederen die worden binnengebracht in de Gemeenschap, is het belastbare feit toch duidelijk met een gebeurtenis in de Gemeenschap verbonden.

Het belastbare feit invoer van goederen doet zich voor in één specifieke lidstaat. In de artikelen 60 en 61 van de Btw-richtlijn is hiervoor een regeling getroffen.

Voor goederen die zich vanaf het binnenbrengen in de Gemeenschap in één van de in art. 61 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties bevinden, bevat art. 61 van de Btw-richtlijn een regeling aangaande de plaats waar het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt. Indien de goederen zich vanaf het binnenbrengen in de Gemeenschap niet in een situatie als bedoeld in art. 61 van de Btw-richtlijn bevinden, vindt het belastbare feit invoer van goederen op grond van art. 60 van de Btw-richtlijn plaats in de lidstaat waar de goederen zich bevinden wanneer de goederen de Gemeenschap worden binnengebracht.

De in art. 61 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties zijn dezelfde regelingen of situaties als die worden bedoeld in art. 71 van de Btw-richtlijn.

Zodra goederen zijn bestemd om te worden aangebracht bij de douane, is er reeds een in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde situatie van toepassing. In hoofdstuk 15 heb ik behandeld dat daardoor art. 70 van de Btw-richtlijn alleen van toepassing is bij smokkel van goederen. Evenzo is ook art. 60 van de Btw-richtlijn alleen van toepassing bij smokkel van goederen.

Als goederen in een bepaalde lidstaat de Gemeenschap worden binnengesmokkeld, zal de lidstaat waar de goederen de Gemeenschap worden binnengebracht, dus het land zijn waar het belastbare feit invoer van goederen optreedt. Bij goederen die niet uit een derdelandsgebied komen, is dat ook de lidstaat waar de douaneschuld ontstaat op grond van art. 215, eerste lid, aanhef en eerste gedachtestreep.

Zoals beschreven in paragraaf 15.8 kan het belastbare feit invoer van goederen op een later tijdstip plaatsvinden dan het tijdstip van het feitelijke binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap (als bedoeld in art. 30 van de Btw-richtlijn). De goederen zijn dan binnengebracht in de Gemeenschap, maar het tijdstip waarop het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt, wordt dan uit- of afgesteld ten opzichte van het tijdstip van grensoverschrijding van de goederen. Art. 61 van de Btw-richtlijn bevat de regel van de plaats van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen, die geldt voor die situaties, waarin art. 71 van de Btw-richtlijn van toepassing is. De plaats van het belastbare feit invoer van goederen is op grond van art. 61 van de Btw-richtlijn de lidstaat binnen het grondgebied waarvan het goed aan de in art. 61 (en 71) van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties wordt “onttrokken”.

De term “onttrokken” in art. 61 van de Btw-richtlijn is identiek aan de term “onttrokken” in art. 71 van de Btw-richtlijn. Ook de Engelse tekst (“cease to be covered” by those arrangements or situations) is identiek. De term ziet mijns inziens dan ook mede op het ontstaan van een douaneschuld als bedoeld in art. 204 van het CDW. Ik verwijs hiervoor naar paragraaf 15.21. Ik wijs in dit verband ten slotte op het arrest van het HvJ in de zaak X BV.<sup>1053</sup>

In de regeling van art. 71 van de Btw-richtlijn wordt voor de werkingssfeer van deze regeling van het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen aangesloten bij de genoemde douanerechtelijke regelingen of situaties. Bovendien wordt voor het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen in deze situaties aangesloten bij het tijdstip van het optreden van het belastbare feit voor het douanerecht. In art. 61 van de Btw-richtlijn wordt voor de werkingssfeer van deze regeling van de plaats van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen aangesloten bij bepaalde douanerechtelijke regelingen of situaties. Voor de plaats van het belastbare feit invoer van goederen, wordt gelet op de tekst van het artikel niet expliciet aangesloten bij de plaats van het ontstaan van de douaneschuld, maar wordt aangesloten bij de plaats van het onttrekken aan een in art. 61 van de Btw-richtlijn bedoelde regeling of situatie.

1053. In het arrest van het HvJ van 15 mei 2014, nr. C-480/12 (X BV), ECLI:EU:C:2014:329, BNB 2014/183 m.nt. Van Slooten, punt 55, heeft het HvJ met betrekking tot de rechtsvoorganger van art. 61 van de Btw-richtlijn overwogen: “Gelet op een en ander dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat art. 7, lid 3, eerste alinea, van de Zesde richtlijn in die zin moet worden uitgelegd dat btw verschuldigd is wanneer de betrokken goederen aan de in dat artikel bedoelde douaneregelingen zijn onttrokken, zelfs indien een douaneschuld uitsluitend op grondslag van artikel 204 van het douanewetboek is ontstaan.”



In art. 61 van de Btw-richtlijn wordt dus voor de plaats van het belastbare feit invoer van goederen niet automatisch gekoppeld aan de plaats van het optreden van het belastbare feit voor het douanerecht. In het artikel is slechts bepaald ten aanzien van situaties die onder het artikel vallen dat de plaats van het belastbare feit invoer van goederen de lidstaat van onttrekken is. Deze regeling lijkt onvoldoende oplossingen te bieden voor de beantwoording van bepaalde vraagstukken die zich bij het bepalen van de plaats van het belastbare feit invoer van goederen voordoet. In een aantal situaties waarin het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet, is het ook achteraf voor de douaneautoriteiten lang niet altijd precies duidelijk wat er met de goederen is gebeurd. Het is bijvoorbeeld lang niet altijd duidelijk in welke lidstaat een goed is onttrokken in de zin van art. 203 van het CDW, of in welke lidstaat een goed is binnengebracht in de zin van art. 202 van het CDW (smokkel). De vraag is hoe in dat soort situaties wordt bepaald, waar het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet. De Btw-richtlijn biedt voor deze situaties, waarin niet precies duidelijk is wat er met de goederen is gebeurd, geen oplossingen. In het douanerecht doen dezelfde problemen zich voor bij het bepalen van de plaats van een douaneschuld als bij het bepalen van de plaats van het belastbare feit invoer van goederen. In het douanerecht worden dergelijke problemen opgelost aan de hand van art. 215 van het CDW. In art. 215 van het CDW, dat ik in paragraaf 16.2 heb behandeld, wordt geregeld waar een douaneschuld ontstaat.

De vraag rijst of deze douanerechtelijke regeling van de plaats van het ontstaan van een douaneschuld ook voor de btw kan worden toegepast, hoewel in de tekst van de Btw-richtlijn niet wordt aangesloten bij deze regeling, in aanmerking genomen dat voor het vaststellen van de plaats van onttrekking als bedoeld in art. 61 van de Btw-richtlijn voor het belastbare feit invoer van goederen btw vergelijkbare vraagstukken lijken te moeten worden opgelost, als bij het vaststellen van de plaats van het ontstaan van een douaneschuld. Het lijkt daarom voor de hand liggend bij de regeling van art. 215 van het CDW aan te sluiten.

De Hoge Raad beantwoordde de vraag of voor de plaats van het belastbare feit invoer van goederen bij de douanerechtelijke regeling van art. 215 van het CDW mocht worden aangesloten ontkennend. Over de plaats van het belastbare feit invoer van goederen en de aansluiting bij het CDW overwoog de Hoge Raad in het arrest dat is gepubliceerd in BNB 2001/206<sup>1054</sup> dat art. 215 van het CDW regelt op welke plaats een douaneschuld ontstaat en geen regeling bevat die voor het geval een goed aan een douaneregeling als bedoeld in art. 7, derde lid, van de Zesde richtlijn (de rechtsvoorganger van art. 61 van de Btw-richtlijn) wordt onttrokken, uitwijst welke lidstaat heeft te gelden als de lidstaat op het grondgebied waarvan die onttrekking voor de btw plaatsvindt. De Hoge Raad achtte art. 215, tweede en derde lid, van het CDW niet van overeenkomstige toepassing op de btw. Dit omdat, naar het oordeel van de Hoge Raad, het bepaalde in art. 7, derde lid, van de Zesde richtlijn,<sup>1055</sup> met zich bracht dat in

1054. HR 14 maart 2001, nr. 35 960, ECLI:NL:HR:2001:AB0506, BNB 2001/206.

1055. Op grond van die tekst was de plaats van het belastbare feit invoer van goederen, evenals onder de huidige tekst van de Btw-richtlijn, de plaats waar goederen aan de betreffende douanerechtelijke regeling of situatie werden onttrokken.

geval van onttrekking de verschuldigdheid voor het belastbare feit invoer van goederen zich niet kan voordoen in een andere lidstaat dan de lidstaat waar de goederen worden onttrokken.

Zestien maanden na voormeld arrest van de Hoge Raad wees het HvJ arrest in de zaak *Liberexim BV*.<sup>1056</sup> Uit art. 7, derde lid, van de Zesde richtlijn (thans: art. 61 van de Btw-richtlijn) volgt naar het oordeel van het HvJ dat de plaats waar de onttrekking aan een douaneregeling als bedoeld in art. 7, derde lid, van de Zesde richtlijn plaatsvindt en dus de plaats waar het belastbare feit invoer van goederen optreedt, samenvalt met de plaats waar de douaneschuld ontstaat. Hieruit volgt dat bij het ontstaan van een douaneschuld als bedoeld in art. 203 van het CDW en als bedoeld in art. 204<sup>1057</sup> van het CDW, de plaats van het ontstaan van de douaneschuld, ook de plaats is waar het belastbare feit invoer van goederen optreedt.

Art. 215 van het CDW bevat de algemene regeling van vaststelling van de plaats van een douaneschuld en vindt, naar uit het voorgaande volgt, toepassing bij het belastbare feit invoer van goederen dat optreedt ter zake van het ontstaan van een douaneschuld als bedoeld in art. 203 of art. 204 van het CDW. Art. 215 van het CDW kan mijns inziens, zoals ik hierna toelicht, ook worden toegepast voor de bepaling van de plaats van het belastbare feit invoer van goederen bij het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 201 van het CDW en art. 202 van het CDW.<sup>1058</sup>

Ook bij het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 201 van het CDW wordt de plaats van het belastbare feit invoer van goederen vastgesteld op grond van de regeling van de plaats van het belastbare feit invoer van goederen van art. 61 van de Btw-richtlijn. Er is immers bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap overeenkomstig de regelgeving sprake van een regeling of situatie als bedoeld in art. 61 van de Btw-richtlijn.<sup>1059</sup> Ook bij goederen die zijn bestemd om te worden aangebracht bij de douane, is er immers reeds een in art. 61 van de Btw-richtlijn bedoelde regeling of situatie. Het belastbare feit invoer van goederen vindt dan plaats waar de vorige regeling of situatie wordt beëindigd. Dit is echter dezelfde plaats als waar een douaneschuld ontstaat op grond van art. 201 van het CDW. Het toepassen van de in art. 201 van het CDW bedoelde regelingen situaties loopt immers synchroon met het beëindigen van de voorafgaande regeling of situatie. Het belastbare feit invoer van goederen treedt dus, overeenkomstig art. 215, eerste lid, aanhef en eerste gedachtestreep, van het

1056. HvJ 11 juli 2002, nr. C-371/99 (*Liberexim BV*), ECLI:EU:C:2002:433, BNB 2003/158 m.nt. Bijl.

1057. HvJ 15 mei 2014, nr. C-480/12 (*X BV*), ECLI:EU:C:2014:329, BNB 2014/183 m.nt. Van Slooten, punt 55.

1058. Bij het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 205 van het CDW lijkt mij niet aan twijfel onderhevig, dat die douaneschuld zal ontstaan in de lidstaat waar de vrije zone of het vrije entrepot is gevestigd en dat dat ook de plaats is waar het belastbare feit invoer van goederen optreedt.

1059. Overigens zal de alternatieve regeling van art. 60 van de Btw-richtlijn niet snel worden toegepast, omdat het niet voor de hand ligt, dat als de goederen ten invoer worden aangegeven in een andere lidstaat dan waar de goederen de Gemeenschap zijn binnengebracht, toch de lidstaat van binnenbrengen de lidstaat zou zijn, waar het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet.

CDW op, op de plaats waar de feiten zich voordoen die tot het ontstaan van de douaneschuld hebben geleid.

In het voorgaande heb ik behandeld, dat het belastbare feit invoer van goederen bij smokkel van goederen optreedt, op het grondgebied waar het goed zich ten tijde van het binnenkomen in de Gemeenschap bevindt. Daar ontstaat ook de douaneschuld. In bepaalde situaties is niet precies duidelijk wat er met de goederen is gebeurd. Bij het ontstaan van een douaneschuld als bedoeld in art. 203 of 204 van het CDW wordt, gelet op het arrest van het HvJ in de zaak *Liberexim BV*,<sup>1060</sup> art. 215 van het CDW ook toegepast voor het bepalen van de plaats van het belastbare feit invoer van goederen. Dit arrest heeft geen betrekking op het ontstaan van een douaneschuld als bedoeld in art. 202 van het CDW, omdat in die situatie art. 61 van de Btw-richtlijn niet van toepassing is. Het kan bij smokkel voorkomen, dat goederen door de douaneautoriteiten in de ene lidstaat worden aangetroffen, maar dat de goederen wellicht via een andere lidstaat de Gemeenschap zijn binnengekomen. Ik meen dat art. 215 van het CDW toepassing kan vinden, bij het vaststellen van het belastbare feit invoer van goederen, bij het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 202 van het CDW. Dit geeft immers een zeer praktische regeling in gevallen waarin niet duidelijk is in welke lidstaat goederen zijn binnengesmokkeld in de Gemeenschap. Voor dergelijke gevallen geeft art. 60 van de Btw-richtlijn onvoldoende duidelijkheid. De plaats van het belastbare feit invoer van goederen moet in dergelijke situaties zoveel mogelijk overeenkomstig art. 215, eerste, tweede en vierde lid, van het CDW worden vastgesteld. Het gaat bij smokkel om goederen die zich niet onder een douaneregime bevinden en waarbij daarom de hierna te behandelen derde gedachtestreep van art. 215 van het CDW geen toepassing zal kunnen vinden. Art. 215 van het CDW, vierde lid, van het CDW, is een bepaling die alleen ziet op de plaats van ontstaan van een douaneschuld bij smokkel. In deze bepaling wordt geregeld dat bij vaststelling dat een douaneschuld op grond van art. 202 van het CDW in een andere lidstaat is ontstaan bij een douaneschuld onder de € 5.000 de douaneschuld toch ontstaat in de lidstaat die de vaststelling doet. Betwijfeld kan worden of dit vierde lid ook van toepassing kan zijn op de btw verschuldigd ter zake van het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, omdat art. 215 van het CDW niet uitdrukkelijk van toepassing is verklaard. Enerzijds lijkt het twijfelachtig een bepaling toe te passen die niet uitdrukkelijk van toepassing is verklaard. Anderzijds is dit een doelmatigheidsbepaling en wordt ook het btw-systeem gekenmerkt door het doelmatigheidsbeginsel. Bovendien wordt gelet op het arrest van het HvJ in de zaak *Liberexim BV*,<sup>1061</sup> art. 215 van het CDW toegepast voor het bepalen van de plaats van het belastbare feit invoer van goederen. Ik meen dat het vierde lid ook voor bij het belastbare feit invoer van goederen kan worden toegepast.

1060. HvJ 11 juli 2002, nr. C-371/99 (*Liberexim BV*), ECLI:EU:C:2002:433, BNB 2003/158 m.nt. Bijl.

1061. HvJ 11 juli 2002, nr. C-371/99 (*Liberexim BV*), ECLI:EU:C:2002:433, BNB 2003/158 m.nt. Bijl.

Al met al is de regeling van de plaats van het belastbare feit invoer van goederen dus identiek met die van de regeling van de plaats van het ontstaan van een douaneschuld van art. 215 van het CDW.

#### 16.4 MEDEDELEN, BEWIJSLEVERING EN BEWIJSTERMIJN

Het hiervoor in dit hoofdstuk beschrevene geeft de regeling van de plaats van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen en de plaats van het ontstaan van een douaneschuld. Theoretisch lijkt het een en ander goed te volgen. De praktische uitwerking is echter veelal een lastiger verhaal. Veelal is namelijk niet bekend wat er precies, in welke lidstaten, met de goederen die zich onder een niet-gezuiverde douaneregeling bevonden is gebeurd. Deze situatie behandel ik in deze paragraaf en in paragraaf 16.5.

Na afloop van de termijn voor het aanbrengen van de goederen bij het kantoor van bestemming, ontstaat bij goederen die zich onder een niet-gezuiverde douaneregeling bevinden, indien de plaats niet overeenkomstig de eerste en tweede gedachtestreep van art. 215, eerste lid, van het CDW kan worden vastgesteld binnen een in voorkomend geval volgens de procedure van het comité bepaalde termijn, de douaneschuld op de plaats waar de goederen onder de betrokken regeling zijn geplaatst of het douanegebied zijn binnengekomen.

Deze bedoelde termijn is geregeld in art. 450 bis van het UCDW. Deze termijn bedraagt op grond van art. 450 bis van het UCDW in beginsel zeven maanden. Deze termijn is één maand langer, als de autoriteiten van een andere lidstaat zijn aangezocht om de invordering over te nemen. Veelal is de termijn echter veel korter dan zeven maanden.

Voor de situatie dat goederen zich, onder een niet-gezuiverde douaneregeling bevinden en niet kan worden vastgesteld op welke plaats de feiten zich hebben voorgedaan die tot het ontstaan van de douaneschuld hebben geleid en de douaneautoriteiten niet hebben geconstateerd dat de goederen zich in een situatie bevinden die tot het ontstaan van een douaneschuld heeft geleid, is een procedure opgenomen in art. 365 van het UCDW. Op grond van art. 365 van het UCDW dienen douaneautoriteiten binnen zeven dagen een nasporingsprocedure in te stellen, als zij geen bericht van aankomst hebben ontvangen binnen de voorgeschreven termijn voor de aanbrenging van de goederen bij het kantoor van bestemming, of wanneer zij geen bericht “controleresultaten” hebben ontvangen binnen zes dagen na ontvangst van het bericht van aankomst. De douaneautoriteiten doen bij de nasporingsprocedure navraag bij de douaneautoriteiten van het kantoor van bestemming. Nasporing vindt eveneens plaats als het bewijs van beëindiging blijkt te zijn vervalst. Douaneautoriteiten hoeven bij de opheldering van feiten niet administratieve bijstand van andere lidstaten in te roepen.<sup>1062</sup> Binnen 28 dagen na de inleiding van de nasporingsprocedure dient de aangever te worden verzocht om de gegevens te verstrekken die voor de zuivering

1062. HvJ 23 september 2003, nr. C-78/01 (Bundesverband Güterkraftverkehr und Logistik eV (BGL)), ECLI:EU:C:2003:490, Jur. blz. I-09543, punt 84.

van de regeling nodig zijn. Bij dit verzoek zal naar ik aanneem de reden van het verzoek worden medegedeeld. Er zal dus worden aangegeven dat de douaneregeling niet is gezuiverd. Het kantoor van bestemming en de aangever moeten binnen 28 dagen op het verzoek om gegevens antwoorden. De termijn als bedoeld in art. 215 van het CDW eindigt één maand na de termijn van 28 dagen die aan de aangever is geboden, wanneer de aangever onvoldoende dan wel geen gegevens heeft verstrekt.

Indien die mogelijkheid om bewijs te leveren niet correct wordt verleend, dient de eventueel gevolgde uitnodiging tot betaling, naar volgt uit jurisprudentie van het HvJ<sup>1063</sup> te worden vernietigd. Het niet versturen van een juiste kennisgeving of het niet afwachten van de afloop van de termijn door de douaneautoriteiten had naar het oordeel van het HvJ tot gevolg, dat geen bevoegdheid tot inning van de douaneschuld ontstond, al was er wel een douaneschuld ontstaan.<sup>1064</sup> Er bestaat, althans in ieder geval onder de vroegere regeling in het CDW, geen mogelijkheid een dergelijk verzuim in de bezwaar- of beroepsfase te herstellen, bijvoorbeeld door alsnog een termijn van drie maanden te bieden om bewijs te leveren van de regelmatigheid van het vervoer of van de plaats waar de overtreding of onregelmatigheid daadwerkelijk is begaan.<sup>1065</sup>

Als informatie te laat binnenkomt (dus na afloop van de in art. 215 van het CDW bedoelde termijn) mag de informatie naar mijn mening in beginsel niet meer tot de consequentie leiden dat in plaats van de lidstaat die zonder die informatie bevoegd was na te vorderen, een andere lidstaat bevoegd blijkt om overeenkomstig de regeling van art. 215 van het CDW na te vorderen. Ik wijs op punt 57 van het arrest van het HvJ in de zaak Bundesverband Güterkraftverkehr und Logistik eV (BGL)<sup>1066</sup> waar het HvJ over de te stellen termijn om bewijs te leveren waar de overtreding of onregelmatigheid is begaan bij TIR-vervoer opmerkt, dat de termijn om aan de doelstelling van volle werking van het

1063. HvJ 21 oktober 1999, nr. C-233/98 (Lensing & Brockhausen GmbH), ECLI:EU:C:1999:517, Jur. blz. I-07349, HvJ 20 januari 2005, nr. C-300/03 (Honeywell Aerospace GmbH), Jur. blz. I-00689 en HvJ 8 maart 2007, nr. C-44/06 (Gerlach und Co. mbH), ECLI:EU:C:2007:153, NTFR 2007/482 m.nt. Schippers. Deze jurisprudentie ziet op art. 378 (oud) van het UCDW.

1064. HvJ 13 december 2007, nr. C-526/06 (Road Air Logistics Customs BV), ECLI:EU:C:2007:793, BNB 2008/46 m.nt. Van Brummelen, punt 26. Vergelijk conclusie advocaat-generaal De Wit 14 juni 2005, nr. 40 612 (Road Air Logistics Customs BV), ECLI:NL:PHR:2006:AU0903, gepubliceerd onder HR 22 december 2006, BNB 2007/238 m.nt. Van Brummelen, punt 4.5.

1065. In zijn uitspraak in de zaak Road Air Logistics Customs BV heeft het Hof Amsterdam overwogen dat bij extern communautair douanevervoer tussen twee in Nederland gelegen plaatsen, waarbij niet is gesteld, laat staan aannemelijk is geworden, dat het vervoermiddel zich tijdens het vervoer buiten de landsgrenzen heeft begeven, aannemelijk is, dat de feiten die tot het ontstaan van de douaneschuld hebben geleid zich hebben voorgedaan in Nederland en dus de douaneschuld en de verschuldigdheid van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen op grond van art. 215, eerste lid, aanhef en eerste gedachtestreep, van het CDW in Nederland is ontstaan. Aan toepassing van de termijn als bedoeld in art. 378 (oud) van het UCDW wordt dan naar het oordeel van het Hof Amsterdam niet toegekomen. Het tegen deze overweging gerichte incidentele cassatieberoep mistte in cassatie belang, zodat de Hoge Raad zich in de uitspraak die volgde na het stellen van prejudiciële vragen niet over dit punt heeft uitgelaten. Hof Amsterdam 16 januari 2004, nr. 02/7224 (Road Air Logistics Customs BV), ECLI:NL:GHAMS:2004:AO3629, V-N 2004/29.1.11 en HR 20 maart 2009, nr. 40 612 (Road Air Logistics Customs BV), ECLI:NL:HR:2009:BF9243, BNB 2009/131 m.nt. Van Brummelen.

1066. HvJ 23 september 2003, nr. C-78/01 (Bundesverband Güterkraftverkehr und Logistik eV (BGL)), ECLI:EU:C:2003:490, Jur. blz. I-09543.

gemeenschapsrecht (thans: Unierecht) te voldoen een vervalttermijn is, op straffe van niet-ontvankelijkheid van het bewijsmiddel. Voor Nederlandse rechtspraak wijs ik op het arrest van de Hoge Raad gepubliceerd in BNB 2009/182,<sup>1067</sup> in welk arrest de Hoge Raad overwoog dat Nederland in het daar besliste geval bevoegd was tot invordering, omdat niet binnen de van toepassing zijnde termijn van drie maanden bewijs was geleverd.

De situatie kan zich voordoen dat als blijkt in welke lidstaat een douaneschuld werkelijk is ontstaan, die lidstaat niet meer kan navorderen omdat de navorderingstermijn is verstreken. Met een vervalttermijn voor het leveren van bewijs, zal dit minder vaak voorkomen dan zonder een vervalttermijn. Wat na de vervalttermijn aan bewijs wordt ontvangen, wordt bij een vervalttermijn immers niet meer betrokken in de bepaling van de plaats van het ontstaan van de douaneschuld.

Hierop bestaat mijns inziens een uitzondering indien pas enige tijd na zuivering van een douaneregeling blijkt, dat het bewijs van zuivering vals was. Het is de vraag in hoeverre bewijs kan worden meegewogen, indien de vervalsing van het bewijs van zuivering pas na afloop van de periode van zeven maanden na de aangifte blijkt. In dat geval is de termijn waarbinnen rekening kan worden gehouden met bewijs immers verstreken, zodat het nog maar de vraag is of alsnog met bewijs rekening moet worden gehouden. Gelet op de gewenste effectiviteit van het verdedigingsbeginsel lijkt mij, dat in dit geval ondanks het verstrijken van de termijn, met het in de bewijstermijn aangedragen bewijs rekening moet worden gehouden.

Ik wijs in dit verband op het arrest van het HvJ in de zaak Distillerie Fratelli Cipriani SpA.<sup>1068</sup> Dat arrest had betrekking op accijns. Het ging om een termijn van vier maanden om bewijs te leveren van de regelmatigheid van een handeling of van de plaats waar de overtreding of onregelmatigheid daadwerkelijk werd begaan. Het HvJ overwoog dat deze bepaling ongeldig is voor zover de termijn wordt tegengeworpen aan een marktdeelnemer die zekerheid voor de betaling van de accijns heeft gesteld, maar niet in staat is geweest om tijdig te vernemen dat een overtreding heeft plaatsgevonden door ontbreken van zuivering van de schorsingsregeling. Het lijkt mij dat dit analoog kan worden toegepast bij het douanerecht en de verschuldigdheid van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, indien bijvoorbeeld zekerheid is gesteld in het kader van TIR-transport. Het ging in dit arrest, hoewel de verschuldigdheid van accijns in geschil was, immers om de toepassing van een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht (thans recht van de Unie), de eerbiediging van de rechten van de verdediging.

<sup>1067</sup> HR 3 april 2009, nr. 43 414, ECLI:NL:HR:2009:BA1207, BNB 2009/182 m.nt. Van Brummelen.

<sup>1068</sup> HvJ 12 december 2002, nr. C-395/00 (Distillerie Fratelli Cipriani SpA), ECLI:EU:C:2002:751, Jur. blz. I-11877.

Uit de regels lijkt voort te vloeien dat de belastingschuldige bij een onregelmatigheid pas na afloop van de termijn als bedoeld in art. 215 van het CDW mag worden uitgenodigd tot betalen.

Aangezien art. 215 van het CDW van toepassing is bij het belastbare feit invoer van goederen en de regeling met betrekking tot de termijn om bewijs te leveren en de verschillende activiteiten die in dat kader moeten gebeuren (nasporing bij kantoor van bestemming, vragen om bewijs aan aangever) daaraan gerelateerd zijn, meen ik dat de regelgeving over mededelen, nasporing en de termijn om bewijs te leveren ook van toepassing zijn bij het vaststellen van de plaats van het belastbare feit invoer van goederen. Uit de Btw-richtlijn blijkt dit echter niet.

## 16.5 OVERNEMEN INNING EN TERUGBETALING

In bepaalde gevallen kan de inning door de lidstaat waar het belastbare feit invoer van goederen, of een douaneschuld leek te zijn ontstaan, worden overgenomen door een andere lidstaat, waar, bij nader inzien, het belastbare feit invoer van goederen lijkt te zijn opgetreden, of de douaneschuld lijkt te zijn ontstaan. Van belang is in dat laatste geval of, en in hoeverre, de btw of de douanerechten moeten worden terugbetaald als een andere lidstaat bevoegd (b)lijkt.

Art. 450 ter van het UCDW ziet op de invordering van andere heffingen dan douanerechten. De btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen lijkt hieronder begrepen.<sup>1069</sup> Wanneer na de aanvang van de invorderingsprocedure het bewijs wordt verkregen van de plaats waar de feiten zich hebben voorgedaan die tot het ontstaan van de douaneschuld hebben geleid, zenden de douaneautoriteiten, indien zij handelen overeenkomstig art. 450 ter van het UCDW, de ter zake dienende documenten aan de douaneautoriteiten die voor die plaats bevoegd zijn. De aangezochte autoriteiten kunnen dan laten weten dat zij voor invordering bevoegd zijn. Indien niet binnen 28 dagen wordt geantwoord door de aangezochte autoriteiten, hervatten de verzoekende autoriteiten hun invorderingsprocedure. Indien de aangezochte autoriteiten bevoegd zijn, leiden zij een nieuwe procedure tot invordering in, eventueel na afloop van de termijn van 28 dagen. Zodra de aangezochte autoriteiten mededelen tot invordering over te gaan, schorst dat een niet-voltooid procedure van de verzoekende autoriteiten. Indien de aangezochte autoriteiten bewijs hebben geleverd van invordering van verschuldigde andere heffingen, betalen de verzoekende autoriteiten reeds ingevorderde andere heffingen terug, of beëindigen zij de procedure tot invordering. Er wordt op grond van de regeling van 450 ter van het UCDW pas terugbetaald, indien er door de andere lidstaat is geïnd. Dit heeft tot gevolg dat indien na afloop van de navorderingstermijn van de lidstaat waar de onttrekking daadwerkelijk heeft plaatsgevonden pas

<sup>1069</sup> Vergelijk conclusie advocaat-generaal De Wit 20 december 2006, nr. 42 350, ECLI:NL:PHR:2009:AZ7994, gepubliceerd onder HR 13 maart 2009, BNB 2009/166 m.nt. Van Brummelen.

bekend wordt dat in een andere lidstaat dan de lidstaat die heeft uitgenodigd tot betalen goederen zijn onttrokken aan een douaneregeling, de btw die is betaald ter zake van het belastbare feit invoer van goederen niet hoeft te worden terugbetaald, hoewel niet is onttrokken in de lidstaat waar is uitgenodigd tot het betalen van de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Ook al heeft het geen bevoegdheidsverlies ten gevolge, toch dienen de douaneautoriteiten kennelijk altijd deze procedure te volgen binnen de navorderingstermijn.

Bij de regeling van art. 450 ter van het UCDW kan de vraag worden gesteld of de Commissie in het UCDW afwijkt van de Btw-richtlijn wat betreft de invordering, en of zij die bevoegdheid heeft. Zoals hiervoor betoogd kan onder de werking van art. 215 van het CDW na afloop van de in dat artikel bedoelde termijn, enkele eerder vermelde uitzonderingen daargelaten die zien op omstandigheden waarbij de aangever niet eerder in de gelegenheid kon worden gesteld bewijs te leveren, geen rekening worden gehouden met nieuw bewijs. Art. 450 ter van het UCDW lijkt echter bedoeld voor gevallen waarin na de termijn als bedoeld in art. 215 van het CDW nog nieuw bewijs wordt geleverd. Voordat de in art. 215 van het CDW bedoelde termijn is verstreken, behoort volgens de regels de invorderingsprocedure immers nog niet aan te vangen. Het gaat gelet op de tekst van het art. bij de toepassing van art. 450 ter van het UCDW om bewijs dat na de aanvang van de invorderingsprocedure wordt verkregen. Ik wijs voorts op het betoog van Punt en Van Vliet<sup>1070</sup> dat de eis voor teruggaaf van btw in art. 378, derde lid, van het UCDW (oud) dat er in het bevoegde land ook daadwerkelijk tot heffing wordt overgegaan, in strijd is met de Zesde richtlijn.

In art. 215 van het CDW, dat ter zake van het belastbare feit invoer van goederen van toepassing is,<sup>1071</sup> wordt de bevoegdheid gegeven om in het UCDW de termijn bedoeld in art. 215, eerste lid, van het CDW te regelen. Deze termijn is in het UCDW in beginsel bepaald op zeven maanden. Ik meen dat er geen verdergaande bevoegdheid is, op grond waarvan de procedure van het UCDW ook na afloop van de in art. 215 van het CDW bedoelde termijn zou mogen worden toegepast, buiten de voormelde uitzonderingen op de bewijstermijn. De Btw-richtlijn en het CDW bieden daarvoor geen grondslag.

Men kan zich in dit verband nog afvragen, of de overdracht van de invordering op grond van art. 450 ter van het UCDW een regel is, die alleen tot de lidstaten is gericht, of dat belastingplichtigen hier ook rechten aan kunnen ontlelen. In het verlengde van het arrest van het HvJ in de zaak SPRK 4 nr. 3482 ApS<sup>1072</sup> over

1070. Punt & Van Vliet 2000, blz. 274.

1071. Zie paragraaf 16.3. Bij het ontstaan van een douaneschuld volgt dit uit het arrest van het HvJ van 11 juli 2002, nr. C-371/99 (Liberexim BV), ECLI:EU:C:2002:433, BNB 2003/158 m.nt. Bijl.

1072. HvJ 14 november 2002, nr. C-112/01 (SPRK 4 nr. 3482 ApS), ECLI:EU:C:2002:663, Jur. blz. I-10655. Onder de werking van een inmiddels vervallen tekst van art. 379 van het UCDW (oud) diende bij douanevervoer het kantoor van vertrek het binnen elf maanden na het geldig maken van de aangifte voor communautair vervoer aan de aangever mede te delen, indien een zending niet bij het kantoor van bestemming was aangebracht en de plaats van de overtreding of onregelmatigheid niet kon worden vastgesteld. Met het arrest van het HvJ in de zaak SPRK 4 nr. 3482 ApS werd duidelijk dat deze termijn van elf maanden was gericht tot de lidstaten. Een belanghebbende kon aan het niet voldoen aan deze termijn geen rechten ontlelen.



de termijn van elf maanden die was gericht tot de lidstaten, meen ik dat ook deze termijn alleen tot de lidstaten is gericht.

Bewijsmiddelen kunnen verschillend worden gewaardeerd. De douaneautoriteiten van de ene lidstaat kunnen van mening zijn dat door een belanghebbende aangebracht bewijs te gering is, om te bewijzen, dat het land van onttrekking van goederen aan een douaneregeling een andere lidstaat dan die van de betreffende douaneautoriteiten was, terwijl later, wellicht na afloop van de navorderingstermijn in de andere lidstaat waar de onttrekking werkelijk heeft plaatsgevonden, de rechter van de ene lidstaat van oordeel blijkt te zijn dat de door de douaneautoriteiten beoordeelde informatie toch voldoende bewijs vormt, voor de stelling dat het land van onttrekking in die andere lidstaat was.

Men kan zich afvragen of de lidstaat die een belanghebbende heeft uitgenodigd tot het betalen van de douanerechten en btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, de douanerechten en de btw in een dergelijk geval moet teruggeven (in een nog lopende bezwaar- en beroepsprocedure tegen de uitnodiging tot betaling, of naar aanleiding van een verzoek op grond van art. 236 van het CDW).

Voor het vervoer met carnet TIR of carnet ATA gold tot in 2003 een aparte regeling. Aspecten van deze regeling zijn in het kader van dit onderzoek met name vermeldenswaard, omdat naar aanleiding van die regeling het arrest van het HvJ in de zaak Leszek Labis en Sagpol SC Transport Miedzynarodowy I Spedycja<sup>1073</sup> is geweest. Art. 454 van het UCDW bevatte een met art. 215 van het CDW vergelijkbare regeling over de vaststelling van de plaats van overtreding of onregelmatigheid. Indien na afloop van de termijn om bewijs te leveren van de regelmatigheid van het vervoer of van de plaats waar de overtreding was begaan werd vastgesteld dat de overtreding of onregelmatigheid in een andere lidstaat was begaan, dan werden de rechten en andere heffingen met uitzondering van de eigen middelen van de Gemeenschap aan de andere lidstaat betaald door de lidstaat die aanvankelijk had geïnd. Indien er minder was geïnd dan in de lidstaat waar de overtreding of onregelmatigheid werd vastgesteld was verschuldigd, dan ging die andere lidstaat over tot invordering van het verschil.

In het arrest in de zaak Leszek Labis en Sagpol SC Transport Miedzynarodowy I Spedycja ging het over een geval waarbij was ingevorderd door de lidstaat waar de overtreding is vastgesteld, terwijl ten genoegen van de douaneautoriteiten was bewezen, reeds op het tijdstip van het doen uitgaan van de uitnodiging tot betaling, dat de plaats van de overtreding in een andere lidstaat was. Het probleem om douanerechten in te vorderen is naar het oordeel van het HvJ een intern probleem van de Gemeenschap. Een wijziging van de bevoegde lidstaat heeft geen gevolgen voor het feit dat de debiteur de douanerechten moet betalen. Het arrest ziet op douanerechten. De vraag is of het oordeel is

1073. HvJ 23 maart 2000, nrs. C-310/98 en C-406/98 (Leszek Labis en Sagpol SC Transport Miedzynarodowy I Spedycja), ECLI:EU:C:2000:154, Jur. blz. I-01797.

door te trekken naar de invordering van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Het probleem om douanerechten te heffen is een intern probleem van de Gemeenschap. Het probleem om btw te heffen ter zake van het belastbare feit invoer van goederen lijkt een meer nationaal probleem. Douanerechten zijn geheel eigen middelen van de Europese Unie (afgezien van inningskosten), bij de btw vormt slechts een gedeelte van de btw eigen middelen van de Europese Unie.

De rechter zou aan de hand van bewijs dat de douaneautoriteiten onvoldoende vonden om te bewijzen dat de onttrekking zich in een andere lidstaat heeft voorgedaan van oordeel kunnen zijn, dat de onttrekking in een andere lidstaat heeft plaatsgevonden. Het arrest Labis en Sagpol SC Transport Miedzynarodowy I Spedycja kan hier als leidraad dienen. Mijns inziens zou een rechter in een dergelijk geval de douaneautoriteiten kunnen opdragen alsnog de andere lidstaat te benaderen. Indien zou blijken dat de andere lidstaat de inning wil overnemen en de navorderingstermijn van de andere lidstaat dat toelaat, zal, indien de verschuldigdheid van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in de andere lidstaat vaststaat, de verschuldigdheid in het land wat in eerste instantie heeft nagevorderd worden verminderd en kunnen de douaneautoriteiten de door hun geïnde btw aan de andere lidstaat overmaken.<sup>1074</sup>

## 16.6 BENELUX-PROTOCOL

Tussen de landen van de Benelux (België, Nederland en Luxemburg) gold reeds voor de totstandkoming van de Europese Economische Gemeenschap (thans Europese Unie) het Aanvullend Protocol houdende bijzondere bepalingen op het stuk van de belastingen, bij de Overeenkomst inzake de administratieve en strafrechtelijke samenwerking op het gebied van de regelingen die verband houden met de verwezenlijking van de doelstellingen van de Benelux Economische Unie. In dit Protocol was de bevoegdheid geregeld douanerechten en omzetbelasting in te vorderen. Gelet op de afspraken in het Protocol is het land dat de documenten afgeeft exclusief bevoegd, ook als de onttrekking zich in een ander Benelux-land heeft voorgedaan. Van belang is welke regeling van toepassing is: is dat de regel van art. 215 van het CDW (kortweg: land van onttrekking indien vastgesteld) of is dat het Protocol (het land van vertrek)?

Ik deel de mening van advocaat-generaal De Wit<sup>1075</sup> dat als de gemeenschapswetgever de Benelux-landen had willen toestaan om de afwijkende regeling voor wat betreft de bevoegdheid tot invordering van btw te handhaven, het voor de hand had gelegen dat de gemeenschapswetgever daarover in het CDW of het UCDW een bepaling had opgenomen, overeenkomstig art. 59 van Verordening (EEG) nr. 542/69.<sup>1076</sup>

1074. Waarbij indien in de andere lidstaat een lager btw-tarief geldt, een gedeelte aan belanghebbende zal behoren te worden terugbetaald.

1075. Conclusie advocaat-generaal De Wit 20 december 2006, nr. 42 350, ECLI:NL:PHR:2009:AZ7994, gepubliceerd onder HR 13 maart 2009, BNB 2009/166 m.nt. Van Brummelen.

1076. Verordening (EEG) nr. 542/69 van de Raad van 18 maart 1969 betreffende communautair douanevervoer, PbEG, 1969, L 77/1.

Hoewel advocaat-generaal De Wit ambtshalve de werking van het Protocol bij de Hoge Raad aan de orde heeft gesteld, welk Protocol in de betreffende zaak waarin hij concludeerde zou leiden tot de exclusieve invorderingsbevoegdheid van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen voor België, verklaarde de Hoge Raad het cassatieberoep tegen de door de Nederlandse douaneautoriteiten opgelegde uitnodiging tot betaling ongegrond.

#### 16.7 UITWERKING IN DE WET

De Wet bevat geen regeling van de plaats van het ontstaan van het belastbare feit invoer van goederen. Bij het belastbare feit invoer van goederen gaat het om grensoverschrijding van de goederen. In zoverre lijkt een regeling van de plaats van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen wellicht minder noodzakelijk. Als het belastbare feit invoer van goederen optreedt bij grensoverschrijding van de goederen is, als de buitengrens wordt overschreden, immers wel duidelijk in welk land dat gebeurt. Doordat het belastbare feit invoer van goederen echter niet altijd optreedt op het tijdstip van grensoverschrijding, maar vanwege douanerechtelijke regelingen of situaties ook op een later tijdstip kan optreden, is een regeling van de plaats van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen echter noodzakelijk. Als er is bepaald dat bij het onttrekken in Nederland van goederen aan een douaneregime een douaneschuld ontstaat, moeten er mijns inziens ook regels zijn die regelen op welke plaats er sprake is van een onttrekking, dus in welke lidstaat het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt, als er ergens in de Gemeenschap goederen worden onttrokken aan een douaneregime.

#### 16.8 SAMENVATTING

Het belastbare feit invoer van goederen doet zich voor in één specifieke lidstaat. In de artikelen 60 en 61 van de Btw-richtlijn is hiervoor een regeling getroffen. Indien de goederen zich vanaf het binnenbrengen in de Gemeenschap niet in een situatie als bedoeld in art. 61 van de Btw-richtlijn bevinden, vindt het belastbare feit invoer van goederen op grond van art. 60 van de Btw-richtlijn plaats in de lidstaat waar de goederen zich bevinden wanneer de goederen de Gemeenschap worden binnengebracht.

Art. 61 van de Btw-richtlijn bevat de regel van de plaats van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen, die geldt voor die gevallen, waarin art. 71 van de Btw-richtlijn van toepassing is. De plaats van het belastbare feit invoer van goederen is op grond van art. 61 van de Btw-richtlijn de lidstaat binnen het grondgebied waarvan het goed aan de in art. 61 (en 71) van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties wordt “onttrokken”.

Onder het begrip “onttrokken” als bedoeld in art. 61 van de Btw-richtlijn valt ook het ontstaan van een douaneschuld als bedoeld in art. 204 van het CDW.

De regeling van de plaats van het belastbare feit invoer van goederen is identiek met die van de regeling van de plaats van het ontstaan van een douaneschuld van art. 215 van het CDW.

Voor de situatie dat goederen zich, onder een niet-gezuiverde douaneregeling bevinden en niet kan worden vastgesteld op welke plaats de feiten zich hebben voorgedaan die tot het ontstaan van de douaneschuld hebben geleid en de douaneautoriteiten niet hebben geconstateerd dat de goederen zich in een situatie bevinden die tot het ontstaan van een douaneschuld heeft geleid, is een procedure opgenomen in art. 365 van het UCDW.

De aangever krijgt een termijn van 28 dagen om bewijs te leveren van de rechtmatigheid van het vervoer. Als informatie na afloop van die termijn wordt ontvangen mag de informatie behoudens enkele uitzonderingen niet meer tot de consequentie leiden dat in plaats van de lidstaat die zonder die informatie bevoegd was na te vorderen, een andere lidstaat bevoegd blijkt om overeenkomstig de regeling van art. 215 van het CDW na te vorderen.

In bepaalde gevallen kan de inning door de lidstaat van btw in een land waar een douaneschuld leek te zijn ontstaan, worden overgenomen door een andere lidstaat, waar bij nader inzien de douaneschuld lijkt te zijn ontstaan. Een dergelijk geval is voor de btw geregeld in art. 450 ter van het UCDW. Getwijfeld kan worden aan de rechtmatigheid van dit artikel.

De rechter zou aan de hand van bewijs dat de douaneautoriteiten onvoldoende vonden om te bewijzen dat de onttrekking zich in een andere lidstaat heeft voorgedaan van oordeel kunnen zijn, dat de onttrekking in een andere lidstaat heeft plaatsgevonden. Mijns inziens zou een rechter in een dergelijk geval de douaneautoriteiten kunnen opdragen alsnog de andere lidstaat te benaderen. Indien zou blijken dat de andere lidstaat de inning wil overnemen en de navorderingstermijn van de andere lidstaat dat toelaat, zal, indien de verschuldigdheid van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in de andere lidstaat vaststaat, de verschuldigdheid in het land wat in eerste instantie heeft nagevorderd worden verminderd en kunnen de douaneautoriteiten de door hen geïnde btw aan de andere lidstaat overmaken.

De Wet bevat geen regeling van de plaats van het ontstaan van het belastbare feit invoer van goederen.



## 17.1 BELASTINGSSCHULDIGE

In dit hoofdstuk beschrijf ik wie de belastingsschuldige is voor het belastbare feit invoer van goederen en wie een ontstane douaneschuld is verschuldigd. Ik besteed aandacht aan de beantwoording van de vraag in hoeverre voor de belastingsschuldige ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten bij de belastingsschuldige die een douaneschuld wordt verschuldigd. Zoals vermeld in paragraaf 9.1, duid ik voor de duidelijkheid degene die de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd en degene die een ontstane douaneschuld wordt verschuldigd aan als belastingsschuldigen. Belastingsschuldige is een ander begrip dan het begrip belastingplichtige. Een belastingplichtige is in het btw-systeem iemand die een economische activiteit verricht. Ter zake van leveringen en diensten wordt overigens, afgezien van toepassing van de verleggingsregeling, slechts een belastingplichtige btw verschuldigd.<sup>1077</sup>

Het optreden van het belastbare feit invoer van goederen is gericht op grensoverschrijding van goederen. Bij grensoverschrijding van goederen waardoor goederen de Gemeenschap binnenkomen, treedt in beginsel het belastbare feit invoer van goederen op, al zal het optreden van het belastbare feit in bepaalde gevallen worden uitgesteld of afgesteld. Het optreden van het belastbare feit invoer van goederen is niet afhankelijk van het verrichten van een economische activiteit. Er hoeft geen sprake te zijn van een (aparte)<sup>1078</sup> belastingplichtige die als zodanig prestaties verricht. Ter zake van de degene die de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd is, het dan ook beter om uit te gaan van de term belastingsschuldige dan van de term belastingplich-

1077. Leveringen en diensten zijn alleen belast als ze worden verricht door belastingplichtigen. Intra-communautaire verwervingen worden in bepaalde gevallen ook verricht door niet-belastingplichtigen die dan de btw zijn verschuldigd.

1078. Ten aanzien van het leveren van goederen door een hoofdhuis in de Gemeenschap aan een vaste inrichting die geen aparte rechtspersoon in een andere lidstaat van de Gemeenschap is het HvJ overwogen dat er geen sprake is van een aparte belastingplichtige. Zodoende was er geen sprake van een belastbare prestatie (HvJ 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank plc), ECLI:EU:C:2006:196, BNB 2006/184 m.nt. Van Hilten). Voor het zich al dan niet voordoen van het belastbare feit invoer van goederen is niet van belang of er sprake is van een belastingplichtige. Daarom zal bijvoorbeeld ook bij het overbrengen van goederen door een hoofdhuis gevestigd buiten de Gemeenschap naar een vaste inrichting die geen aparte rechtspersoon is en is gevestigd in de Gemeenschap in beginsel het belastbare feit invoer van goederen optreden.

tige.<sup>1079</sup> In de Btw-richtlijn en in het CDW wordt de term belastingplichtige niet gebruikt als aanduiding van degene die de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd, of degene die douanerechten wordt verschuldigd. In het CDW wordt de term belastingplichtige overigens helemaal niet gebruikt.

In dit hoofdstuk ga ik in paragraaf 17.2 in op de Btw-richtlijn. Vervolgens behandel ik in paragraaf 17.3 de Nederlandse uitwerking van de belastingschuldige in de btw. In paragraaf 17.4 behandel ik de belastingschuldige voor de douanerechten. In paragraaf 17.5 volgt een samenvatting.

## 17.2 BTW-RICHTLIJN

In de artikelen 2, 30, 62, 70 en 71 van de Btw-richtlijn is geregeld wat onder het belastbare feit invoer van goederen wordt verstaan en wanneer dat belastbare feit zich voordoet. Er wordt voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen op grond van de Btw-richtlijn nauw aangesloten bij het douanerecht. Voor de bepaling van degene die de btw wordt verschuldigd, wordt op grond van de Btw-richtlijn aan de lidstaten meer speelruimte geboden. Op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn is de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen verschuldigd, door degene die de lidstaat, waar het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt, als de tot voldoening van de belasting gehouden personen heeft aangewezen of erkend. Lidstaten hebben in beginsel op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn een ruime beslissingsvrijheid om te regelen wie de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd.

Er gelden echter wel enige verplichtingen. Bij onttrekkingen moet tenminste degene door wiens toedoen is onttrokken de btw zijn verschuldigd. Op grond van art. 202 van de Btw-richtlijn is de btw verschuldigd door degene door wiens toedoen de goederen worden onttrokken aan de in de artikelen 156, 157, 158,

<sup>1079</sup> Op grond van art. 272, eerste lid, van de Btw-richtlijn mogen lidstaten in bepaalde gevallen ontheffing verlenen van alle verplichtingen als bedoeld in de hoofdstukken 2 tot en met 6 van titel XI van de Btw-richtlijn. Het betreft onder andere de verplichting tot registratie als belastingplichtige. Een dergelijke ontheffing ziet dus niet op hoofdstuk 1 van titel XI van de Btw-richtlijn dat ziet op de tot voldoening gehouden personen en de wijze van betaling. Dit illustreert het verschil tussen het begrip belastingplichtige en belastingschuldige. Dat op grond van de Btw-richtlijn een belastingplichtige zich wellicht niet hoeft te registreren, betekent niet dat men niet kan worden aangewezen als belastingschuldige.

Op grond van art. 272, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn kunnen lidstaten vrijstellen van alle verplichtingen als bedoeld in de hoofdstukken 2 tot en met 6 van titel XI van de Btw-richtlijn belastingplichtigen die geen van de in artikelen 20, 21, 22, 33, 36, 138 en 141, van de Btw-richtlijn bedoelde handelingen verrichten. De bedoelde artikelen zien op intracommunautaire verwervingen, de daarmee samenhangende leveringen, afstandsverkoop en de montagelevering. Gelet op de tekst mogen de lidstaten dus belastingplichtigen vrijstellen die zich bezighouden met belaste leveringen en diensten of met de invoer van goederen, zolang de belastingplichtige maar geen intracommunautaire transacties, afstandsverkoop of montagelevering verricht. Ik wijs voorts op art. 272, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn. Ook alle belastingplichtigen wier intracommunautaire verwervingen overeenkomstig art. 3, eerste lid, van de Btw-richtlijn niet aan btw zijn onderworpen kunnen door de lidstaten worden vrijgesteld van alle verplichtingen als bedoeld in de hoofdstukken 2 tot en met 6 van titel XI van de Btw-richtlijn.

160 en 161 van de Btw-richtlijn genoemde regelingen of situaties. Deze situaties omvatten de in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties en zien daarnaast op btw-entrepots. Lidstaten mogen indien goederen worden onttrokken aan één van de in de artikelen 156, 157, 158, 160 en 161 van de Btw-richtlijn vermelde regelingen of situaties op grond van art. 205 van de Btw-richtlijn bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de btw is gehouden, hoofdelijk verplicht is de btw te voldoen. Lidstaten doen er verstandig aan van deze bevoegdheid gebruik te maken. In veel gevallen is immers na het onttrekken van goederen aan een douaneregime niet duidelijk wie de goederen heeft onttrokken. Indien er geen gebruik wordt gemaakt van art. 205 van de Btw-richtlijn, zullen de lidstaten in dergelijke gevallen naast het net kunnen vissen wat betreft het ontvangen van de verschuldigde btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Ik merk op dat, zoals ik zal toelichten in paragraaf 17.4, de persoon die de verplichtingen, welke voortkomen uit de tijdelijke opslag van de goederen of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder deze waren geplaatst, dient na te komen ter zake van het ontstaan van een douaneschuld als schuldenaar wordt aangewezen. Het lijkt verstandig degene die de verplichtingen moet nakomen ook aan te wijzen als belastingschuldige voor de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Dit lijkt voor wat betreft het onttrekken van goederen aan tijdelijke opslag of aan een douaneregime een soort risicoaansprakelijkheid. Degene die de verplichtingen niet heeft nagekomen, heeft bijvoorbeeld bij diefstal de goederen normaliter niet onttrokken, maar zal normaliter toch worden aangemerkt als belastingschuldige. Voor de lidstaten is waarschijnlijk dat de verschuldigde btw zal worden voldaan, als degene die de verplichtingen welke voortkomen uit de tijdelijke opslag van de goederen of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder deze waren geplaatst dient na te komen wordt aangemerkt als belastingschuldige, dan wanneer alleen diegene die is betrokken bij de onttrekking wordt aangewezen als belastingschuldige. Ook in het douanerecht bestaat er een dergelijke risicoaansprakelijkheid. Degene die de verplichtingen moet nakomen die voortvloeien uit tijdelijke opslag of bepaalde douaneregelingen is in beginsel schuldenaar van de douaneschuld, ook al was diegene niet betrokken bij de onttrekking van de goederen.

Het valt op dat verplicht is voorgeschreven dat bij een onttrekking aan de voormelde situaties degene die heeft onttrokken als belastingschuldige voor de verschuldigde btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen moet worden aangewezen, maar dat er geen dergelijke bepaling is voor het smokkelen van goederen. Ik zie niet in waarom iemand die goederen onttrekt aan het douanetoezicht wel verplicht als belastingschuldige wordt aangemerkt en een smokkelaar niet. Ik kan me voorstellen dat iemand die goederen smokkelt ook verplicht zou kunnen worden aangewezen als belastingschuldige. Overigens ga ik ervan uit dat de lidstaten een smokkelaar normaliter wel als belastingschuldige zullen aanmerken.

Het is opvallend dat er op grond van de artikelen 201, 205 en 211 van de Btw-richtlijn veel vrijheid wordt verleend aan de lidstaten om te bepalen wie de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd. Dit lijkt er



op te duiden dat het voor de Europese Unie kennelijk bij het belastbare feit invoer van goederen met name van belang is, dat er eenheid in de Europese Unie is in welke situaties het belastbare feit invoer van goederen optreedt. Het gaat immers om een belastbaar feit dat samenhangt met het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. De lidstaten vormen samen een douane-unie. Betreffende het al dan niet optreden van dat belastbare feit worden de lidstaten strak aan het lijntje gehouden en wordt nauw aangesloten bij het douanerecht. Maar als het belastbare feit eenmaal is geconstateerd en er ter zake daarvan btw wordt verschuldigd, dan krijgen de lidstaten een ruime beslissingsvrijheid en mogen de lidstaten bepalen wie de btw wordt verschuldigd.

Op het gebied van het bepalen van de belastingschuldige hebben lidstaten veel vrijheid en wordt op een enkele uitzondering na, niet aangesloten bij het douanerecht. De vraag is of dit wenselijk is. Het is mij niet duidelijk welke verschillen tussen het rechtskarakter van het btw-systeem en het rechtskarakter van de douanerechten met zich brengen dat er zoveel vrijheid aan de lidstaten moet worden gelaten. Ook is mij niet duidelijk waarom er niet in grotere mate wordt aangesloten bij de douanerechten.

In de tekst van art. 71, eerste lid, van de Btw-richtlijn bevatten de eerste twee volzinnen de tekst “vindt het belastbare feit (....) plaats en wordt de belasting (...) verschuldigd op het tijdstip waarop (...)”. Deze tekst duidt er op dat in art. 71 van de Btw-richtlijn slechts het plaatsvinden van het belastbare feit en het tijdstip van verschuldigdheid van btw worden geregeld. In art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn is bepaald dat de lidstaten wanneer ingevoerde goederen niet aan invoerrechten, aan landbouwheffingen, of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid zijn onderworpen “met betrekking tot het belastbare feit en het verschuldigd worden van de belastingen de geldende bepalingen inzake invoerrechten” toepassen. Deze tekst lijkt voor wat betreft de verschuldigdheid tekstueel gezien niet slechts te zien, zoals de gevallen in het eerste lid, op het tijdstip van het belastbare feit maar lijkt een ruimere betekenis te hebben. Indien de geldende bepalingen inzake invoerrechten worden toegepast met betrekking tot de verschuldigdheid, ziet dat immers ook op degene die de btw wordt verschuldigd. Uitgaande van een dergelijke lezing kan de vraag worden gesteld wat de verhouding is van deze regeling in art. 71 Btw-richtlijn en de regeling van de artikelen 201, 202 en 205 van de Btw-richtlijn. Ik vermoed dat voor goederen die niet zijn onderworpen aan invoerrechten, aan landbouwheffingen, of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, de regeling van de artikelen 201, 202 en 205 van de Btw-richtlijn leidend is. Dit lijkt mij voor de hand liggender, dan de visie dat art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn in de daar bedoelde gevallen de btw-verschuldigdheid regelt. Anders zou ten aanzien van goederen die niet zijn onderworpen aan bepaalde rechten ter zake van de verschuldigdheid nauwer worden aangesloten bij de bepalingen van het invoerrecht, dan bij goederen die niet aan die bepaalde rechten zijn onderworpen.

Indien er voor een zelfde douaneschuld meerdere schuldenaren zijn, zijn zij hoofdelijk tot betaling van deze schuld gehouden.<sup>1080</sup> In de Btw-richtlijn wordt niet geregeld dat dit ook geldt voor de btw.

Het hoofdstuk in de Btw-richtlijn betreffende de belastingplichtige (hoofdstuk III) is niet van toepassing ten aanzien van het belastbare feit invoer van goederen. In hoofdstuk III zijn ten aanzien van de andere belastbare feiten in het btw-systeem dan de invoer van goederen regelingen getroffen over onzelfstandigheid<sup>1081</sup> en over fiscale eenheden.<sup>1082</sup>

Het voorgaande leidt er mijns inziens toe dat er in de Btw-richtlijn, gelet op het elders in de Btw-richtlijn ontbreken van dergelijke regelingen, geen regeling is gegeven met betrekking tot onzelfstandigheid en met betrekking tot fiscale eenheden ten aanzien van het belastbare feit invoer van goederen.

Toch zijn deze onderwerpen uit titel III ook van belang bij het belastbare feit invoer van goederen. Wat immers als een loontrekkende goederen binnenbrengt in de Gemeenschap? Of wat als goederen worden binnengebracht in de Gemeenschap door een persoon die in een lidstaat is gevestigd en juridisch gezien zelfstandig is, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met anderen is verbonden en de lidstaat een regeling kent voor het tezamen als één belastingplichtige aanmerken van de desbetreffende personen? Wie wordt in degelijke gevallen de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen verschuldigd, de persoon of de zogenoemde fiscale eenheid?

Wordt de loontrekkende toch de belastingschuld ter zake van het belastbare feit invoer van goederen verschuldigd omdat art. 10 van de Btw-richtlijn niet op het belastbare feit invoer van goederen ziet? Is de fiscale eenheid voor de btw de belastingschuldige of zijn dat de afzonderlijke onderdelen daarvan. Dat laatste zou betekenen dat de onderdelen van een fiscale eenheid, die normaliter voor de belastbare feiten levering, dienst en intracommunautaire verwerving niet worden geacht te bestaan, anders dan als onderdeel van de fiscale eenheid, ten behoeve van het belastbare feit invoer van goederen toch lijken bestaan. Helaas lijkt in de Btw-richtlijn een regeling die deze vraagstukken beantwoordt te ontbreken.

Bij de transactiegerichte belastbare feiten levering en dienst speelt de factuur een belangrijke rol. Zo geldt voor veel leveringen en diensten een verplichting tot het opmaken van een factuur.<sup>1083</sup> Voor zover er een verplichting is tot het opmaken van een factuur kunnen lidstaten bij leveringen en diensten, voor zover de vergoeding nog niet is ontvangen, ook de verschuldigdheid van btw koppelen aan het tijdstip van factureren, of aan het tijdstip waarop de btw had moeten worden gefactureerd.<sup>1084</sup>

<sup>1080</sup>.Art. 213 van het CDW.

<sup>1081</sup>. Art. 10 van de Btw-richtlijn.

<sup>1082</sup>. Art. 11 van de Btw-richtlijn.

<sup>1083</sup>. Art. 219bis en volgende van de Btw-richtlijn.

<sup>1084</sup>. Art. 66, aanhef en onderdelen a en c, van de Btw-richtlijn.

Eenieder die btw vermeldt op een factuur wordt deze op grond van art. 203 van de Btw-richtlijn verschuldigd. Uit het arrest van het HvJ in de zaak Maria Karageorgou e.a.<sup>1085</sup> lijkt te volgen dat als een niet-belastingplichtige btw op een factuur vermeldt, deze btw niet wordt verschuldigd.<sup>1086</sup> Btw die ten onrechte in rekening wordt gebracht moet overigens kunnen worden herzien,<sup>1087</sup> ook als er geen sprake is van goede trouw van de opsteller van de factuur,<sup>1088</sup> mits geen gevaar bestaat voor verlies aan belastinginkomsten.

Onjuist in rekening gebrachte btw zal naar ik vermoed vooral spelen bij transacties tussen partijen. Er geldt geen factuurverplichting voor btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. De regeling van art. 203 van de Btw-richtlijn lijkt ook van toepassing ten aanzien van btw die wordt vermeld op een factuur ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Gedacht kan worden aan btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen die door een douane-expediteur wordt gefactureerd aan zijn of haar opdrachtgever. Het lijkt mij dat ook deze btw zal kunnen worden herzien.

Bij het doen van aangifte kan het voorkomen dat er fouten worden gemaakt. Zo is het mogelijk dat een douane-expediteur die wil optreden als direct vertegenwoordiger in afwijking van die bedoeling aangifte doet als indirect vertegenwoordiger. In gevallen waarin voor de vaststelling van de belastingschuldige wordt aangesloten bij het douanerecht, wordt degene die aangifte doet als indirect vertegenwoordiger de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen verschuldigd. Op grond van art. 78 van het CDW, dat ik heb beschreven in paragraaf 6.4, bestaat in bepaalde gevallen de mogelijkheid van herziening van een aangifte. Bij de toepassing van een douaneregeling op grond van onjuiste of onvolledige gegevens, nemen de douaneautoriteiten de nodige maatregelen om een en ander recht te zetten.<sup>1089</sup> De bewoordingen “onjuiste of onvolledige gegevens” moeten naar het oordeel van het HvJ aldus worden

1085. HvJ 6 november 2003, nrs. C-78/02 t/m C-80/02 (Maria Karageorgou e.a.), ECLI:EU:C:2003:604, V-N 2003/58.17.

1086. Het HvJ heeft in het arrest in de zaak Maria Karageorgou e.a., punten 40 en 41, overwogen dat bij facturen afkomstig van niet-belastingplichtigen bijgevolg verrichte diensten niet aan btw zijn onderworpen en de op facturen als btw vermelde bedragen bijgevolg niet als btw kunnen worden aangemerkt. Het is niet uit te sluiten dat het HvJ in punt 26 van het arrest van het HvJ van 18 juni 2009, nr. C-566/07 (Stadeco BV), ECLI:EU:C:2009:380, BNB 2009/291 m.nt. Swinkels, zonder dit expliciet te benoemen is teruggekomen op zijn oordeel in het arrest in de zaak Maria Karageorgou e.a. In punt 26 van het arrest in de zaak Stadeco BV overweegt het HvJ: “Daarnaast moet worden benadrukt dat art. 21, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn bepaalt dat eenieder die op een factuur of een als zodanig dienstdoend document btw vermeldt, die belasting verschuldigd is. Meer bepaald is deze persoon de op een factuur vermelde btw verschuldigd ongeacht of btw verschuldigd is op grond van een aan btw onderworpen handeling (...)”. Wolf 2010, blz. 133-134, leidt uit dit punt van het arrest van het HvJ in de zaak Stadeco BV af dat het HvJ heeft gebroken met zijn beperkte uitleg van de btw-factuurschuld zoals onder andere gegeven in het arrest in de zaak Maria Karageorgou e.a.

1087. HvJ 13 december 1989, nr. C-342/87 (Genius Holding BV), ECLI:EU:C:1989:635, BNB 1990/237 m.nt. Reugebrink.

1088. HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98 (Schmeink & Cofreth AG & Co. KG), ECLI:EU:C:2000:469, BNB 2002/167 m.nt. Van Hilten.

1089. Art. 78, derde lid, van het CDW en HvJ 20 oktober 2005, nr. C-468/03 (Overland Footwear Ltd (II)), ECLI:EU:C:2005:624, Jur. blz. I-08937, punt 52.

uitgelegd dat daaronder zowel materiële fouten of vergissingen<sup>1090</sup> als een onjuiste uitlegging van het toepasselijke recht vallen.<sup>1091</sup> Het HvJ overweegt in het arrest in de zaak *Overland Footwear Ltd (II)*<sup>1092</sup> dat een fout die bestaat in een “onbedoelde vergissing”,<sup>1093</sup> hoe dan ook niet kan worden aangemerkt als de uitoefening van een keuze, wat per definitie een bewuste handeling is. Art. 78 van het CDW was naar het oordeel van het HvJ wel van toepassing in gevallen<sup>1094</sup> waarbij per vergissing op de douaneaangifte in de douanewaarde een inkoopcommissie is opgenomen,<sup>1095</sup> waarbij een verkeerde douaneregelscode is vermeld,<sup>1096</sup> waarbij een onjuiste naam van een exporteur is vermeld<sup>1097</sup> en waarbij een onjuiste goederencode was vermeld.<sup>1098</sup>

Men kan zich afvragen of een aangifte waarbij in tegenstelling met de bedoeling aangifte is gedaan als indirecte vertegenwoordiger in plaats van als directe vertegenwoordiger, kan worden herzien naar een aangifte waarbij de aangifte wordt gedaan als direct vertegenwoordiger en of dat dan een terugbetaling of kwijtschelding in de zin van art. 236 van het CDW tot gevolg kan hebben. Men kan zich voorts afvragen of een fout kan worden hersteld waarbij men vergeet te vermelden dat de goederen overeenkomstig art. 23 van de Wet zijn bestemd voor een ander en of dat dan een terugbetaling of kwijtschelding in de zin van art. 236 van het CDW tot gevolg kan hebben. Er lijkt geen sprake van dat bepalingen die voor de betrokken douaneregeling gelden op grond van onjuiste of onvolledige gegevens zijn toegepast. De betrokken douaneregeling wordt juist toegepast, alleen de persoon van de aangever (directe of indirecte vertegenwoordiging) of degene voor wie de goederen zijn bestemd (art. 23 van de Wet van toepassing) wil men wijzigen. Anderzijds is voor het verzoek niet vereist dat de goederen worden aangebracht en is er sprake van een onbedoelde vergissing. Er bestaat jurisprudentie van het HvJ dat op een eenmaal gemaakte keuze voor een transactie bij toepassing van de transactiewaarde niet worden teruggekomen nadat de goederen in het vrije verkeer zijn gebracht.<sup>1099</sup> Deze jurisprudentie ziet echter op het tijdperk voor de werking van art. 78 van het CDW, toen de voor-

1090. Advocaat-generaal Van Hilten wijst er in haar conclusie van 10 juni 2014, nr. 13/04052, ECLI:NL:PHR:2014:537, punt 7.8 en volgende op dat in de Engelse, Franse en Duitse taalversie niet de term vergissing wordt gebruikt maar, (in de respectievelijke talen) de term omissie.

1091. HvJ 20 oktober 2005, nr. C-468/03 (*Overland Footwear Ltd (II)*), ECLI:EU:C:2005:624, Jur. blz. I-08937, punt 63.

1092. HvJ 20 oktober 2005, nr. C-468/03 (*Overland Footwear Ltd (II)*), ECLI:EU:C:2005:624, Jur. blz. I-08937, punt 69.

1093. Deze term wordt gebruikt door het HvJ. Het is onduidelijk wat het woord “onbedoeld” toevoegt. De term “onbedoelde vergissing” lijkt te impliceren dat er ook “bedoelde vergissingen” verstaan. Daarbij kan ik mij weinig voorstellen.

1094. Voor een overzicht van deze jurisprudentie zie de conclusie van advocaat-generaal Van Hilten van 10 juni 2014, nr. 13/04052, ECLI:NL:PHR:2014:537, punt 7.14 en volgende.

1095. HvJ 20 oktober 2005, nr. C-468/03 (*Overland Footwear Ltd (II)*), ECLI:EU:C:2005:624, Jur. blz. I-08937.

1096. HvJ 14 januari 2010, nrs. C-430/08 en C-431/08 (*Terex Equipment Ltd e.a.*), ECLI:EU:C:2010:15, Jur. blz. I-00321.

1097. HvJ 12 juli 2012, nrs. C-608/10, C-10/11 en C-23/11 (*Südzucker AG e.a.*), ECLI:EU:C:2012:444.

1098. HvJ 27 februari 2014, nr. C-571/12 (*Greencarrier Freight Services Latvia SIA*), ECLI:EU:C:2014:102.

1099. Zie paragraaf 19.5.3.2.

schriften van richtlijn 79/695/EEG<sup>1100</sup> nog golden.<sup>1101</sup> Over het antwoord op de vraag of een aangifte waarbij aangifte is gedaan op eigen naam in plaats van als directe vertegenwoordiger nog kan worden herzien heeft de Hoge Raad overwogen dat niet voor twijfel vatbaar is dat niet op de voet van art. 78 van het CDW kan worden bewerkstelligd dat na aanvaarding van de aangifte een andere persoon dan degene in wiens naam de aangifte in eerste instantie is gedaan in zijn plaats aangever wordt.<sup>1102</sup>

### 17.3 NEDERLANDSE UITWERKING

#### 17.3.1 Inleiding

In de Nederlandse regelgeving is in hoofdstuk III, afdeling 4, van de Wet gelet op het opschrift boven art. 22 en 23 van de Wet de wijze van heffing geregeld. Kennelijk verstaat de wetgever onder de wijze van heffing ook de regeling wie de belastingschuldige is.<sup>1103</sup> Dit lijkt mij een onderwerp waarbij het niet in de rede ligt dat de wetgever zal zijn vergeten hier iets over te regelen en in de rest van hoofdstuk III wordt, behalve in art. 23 van de Wet, over degene die de belasting is verschuldigd niets expliciet geregeld. In art. 23 van de Wet wordt aangegeven dat “in afwijking van artikel 22” de belasting in bepaalde gevallen wordt geheven van aangewezen ondernemers en lichamen. Daarmee lijkt art. 22 van de Wet ten minste te zien op de regeling van degene die de btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.<sup>1104</sup>

In paragraaf 17.3.2 behandel ik de artikelen 22 en 23 van de Wet. In 17.3.3 ga ik nader in op het begrip “bestemd voor”.

#### 17.3.2 Artikelen 22 en 23 van de Wet

Ik neem aan dat art. 22 van de Wet alleen ziet op de wijze van heffing, waaronder valt de regeling wie de belastingschuldige is. Ik leid dit af uit het opschrift boven de afdeling in de Wet dat luidt “wijze van heffing”. Art. 22, eerste lid, van de Wet zal bijvoorbeeld niet zien op de regeling van het belastbare feit.

Op grond van art. 22, eerste lid, van de Wet zijn ter zake van de belasting bij invoer de wettelijke bepalingen bedoeld in art. 1:1, eerste en tweede lid, van de Algemene Douanewet met uitzondering van het bepaalde in art. 869 van het UCDW van overeenkomstige toepassing. Onder de in art. 1:1, eerste en tweede lid, van de Algemene Douanewet bedoelde bepalingen vallen de bepa-

1100. Richtlijn 79/695/EG van de Raad van 24 juli 1979 inzake de harmonisatie van de procedures voor het in het vrije verkeer brengen van goederen, PbEG, 1979, L 205/19.

1101. HvJ 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH), ECLI:EU:C:1990:237, Jur. blz. I-02275 en HvJ 18 april 1991, nr. C-79/89 (Brown Boveri & Cie AG), ECLI:EU:C:1991:153, Jur. blz. I-01853.

1102. HR 13 maart 2015, nr. 13/04052, ECLI:NL:HR:2015:550, V-N 2015/17.5.

1103. Gelet op de structuur van de Wet valt het aanwijzen van de belastingschuldige onder de wijze van heffing. In art. 12 van de Wet wordt geregeld wie de btw ter zake van leveringen en diensten zijn verschuldigd. Dit artikel is het eerste artikel van een afdeling van de Wet met als opschrift “wijze van heffing”.

1104. HR 24 augustus 1999, nr. 34 694, ECLI:NL:HR:1999:AA3866, BNB 1999/419 m.nt. Van Hilten.

lingen uit het CDW en het UCDW. Het CDW en het UCDW zijn immers in al hun onderdelen verbindende besluiten van een volkenrechtelijke organisatie, de Europese Unie.

Op grond van art. 22 van de Wet zijn dus de regels inzake het douanerecht van overeenkomstige toepassing. De belastingschuldige bij het belastbare feit invoer van goederen sluit dus in beginsel aan bij de belastingschuldige op grond van het douanerecht. Dit geldt ook ingeval er geen douanerechten worden verschuldigd.<sup>1105</sup> Hierop lijkt de in het artikel gebruikte term “overeenkomstige toepassing” te duiden.

In paragraaf 17.4 beschrijf ik wie bij de verschillende wijzen van het ontstaan van een douaneschuld de douaneschuldenaar is. Dit is buiten de toepassing van art. 23 van de Wet ook degene die de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd.

Indien er voor een zelfde douaneschuld meerdere schuldenaren zijn, zijn zij hoofdelijk tot betaling van deze schuld gehouden.<sup>1106</sup> Dat geldt mijns inziens op grond van art. 22 van de Wet ook voor de btw.<sup>1107</sup>

Op grond van art. 23 van de Wet wordt in afwijking van art. 22 van de Wet belasting verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen bestemd voor ondernemers of bepaalde lichamen die geen ondernemer zijn geheven van die ondernemers of lichamen.<sup>1108</sup> Deze btw moet op aangifte worden voldaan. Het valt op dat door de werking van art. 23 van de Wet ten opzichte van art. 22 van de Wet niet slechts de betalingsmodaliteit wordt veranderd,<sup>1109</sup> maar dat de toepassing van art. 23 van de Wet ook met zich kan brengen dat een ander als belastingschuldige wordt aangemerkt, dan degene die op grond van art. 22 van de Wet belastingschuldige zou zijn geweest. Art. 23 van de Wet vindt dus niet alleen zijn grondslag in art. 211 van de Btw-richtlijn (waarin wordt geregeld dat de lidstaten mogen bepalen dat de btw op aangifte mag worden voldaan in plaats van betaling op het tijdstip van invoer), maar ook in de artikelen 201, 202 en 205 van de Btw-richtlijn (waarin wordt geregeld wie de belastingschuldige is ter zake van het belastbare feit invoer van goederen).

1105. Ook volgens Van Vliet 1998, blz. 131, moet het er voor worden gehouden dat btw wordt geheven van degene die belastingplichtig is voor de douanerechten of dit zou zijn als in een bepaald geval geen douanerechten verschuldigd zijn.

1106. Art. 213 van het CDW.

1107. Bij de keuze in het aanspreken van de verschillende zijn de beginselen van behoorlijk bestuur van toepassing. Vergelijk HR 2 oktober 1991, nr. 26 199, ECLI:NL:HR:1991:ZC4720, BNB 1991/355 m.nt. Ploeger. Afgezien van het zich voordoen van bijzondere omstandigheden kan de inspecteur indien er meerdere schuldenaren voor een bepaalde schuld zijn, alle schuldenaren in principe aanspreken zonder onderscheid, gelijktijdig of niet gelijktijdig. Tariefcommissie 1 november 1988, nr. 2 497 W, UTC 90/5. Vergelijk Van Vliet 1998, blz. 78.

1108. Naar het oordeel van de Hoge Raad is het belang van het bepaalde in art. 23 van de Wet beperkt tot de wijze van heffing en het tijdstip waarop moet worden betaald. HR 4 oktober 2013, nr. 11/03207, ECLI:NL:HR:2013:713, BNB2013/241 m.nt. Van Slooten.

1109. Betaling op grond van mededeling of uitnodiging tot betaling tegenover voldoening op aangifte.

Bij toepassing van art. 23 van de Wet wordt voor de bepaling van de belastingsschuldige niet aangesloten bij het douanerecht, maar bij het antwoord op de vraag voor wie de goederen zijn bestemd.

Als de regeling van art. 23 van de Wet van toepassing is, mist art. 22 van de Wet toepassing.<sup>1110</sup> Bij toepassing van art. 23 van de Wet zijn daardoor eventuele anderen die bij toepassing van het communautaire douanerecht belastingschuldige zouden zijn geweest in beginsel geen belastingschuldige. Zo kent art. 23 van de Wet bijvoorbeeld geen medeaansprakelijkheid, analoog aan art. 201, derde lid, van het CDW voor de btw die is verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen van degene die valse opgaven heeft gedaan naast de persoon die de aangifte voor het vrije verkeer voor hem heeft gedaan.<sup>1111</sup> Overigens doet het van toepassing zijn van art. 23 van de Wet niet af aan de mogelijkheid in bepaalde omstandigheden op grond van art. 20, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) een naheffingsaanslag op te leggen aan een ander dan degene voor wie de goederen zijn bestemd, indien door een ander te weinig belasting is geheven.<sup>1112</sup>

Bij de goederen genoemd in bijlage A van de Uitvoeringsbeschikking is art. 23 van de Wet altijd van toepassing. Het gaat daar slechts om goederen die zich normaliter niet in de consumptieve sfeer bevinden. Bij andere goederen is art. 23 van de Wet alleen van toepassing als een vergunning is aangevraagd en verleend. Een vergunning wordt slechts verleend als de belanghebbende in Nederland woont of is gevestigd of in Nederland een vaste inrichting of een fiscaal vertegenwoordiger heeft.<sup>1113</sup>

De bevoegdheid om een ander dan de buitenlandse belastingplichtige aan te merken als belastingschuldige berust op de artikelen 201 en 205 van de Btw-richtlijn. Op deze artikelen moet ook de regeling van de fiscale vertegenwoordiging ter zake van de btw, verschuldigd vanwege het belastbare feit invoer van goederen, worden gebaseerd.<sup>1114</sup> Zoals behandeld in paragraaf 9.3, volgt niet duidelijk uit de Btw-richtlijn dat fiscale vertegenwoordiging mogelijk is ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

Voor toepassing van de regeling is de overlegging van documenten waaruit blijkt dat de regeling van toepassing is verplicht.<sup>1115</sup> Een vergunning voor toepassing van de regeling wordt alleen verleend als de belanghebbende in Nederland woont of is gevestigd of daar een vaste inrichting heeft.<sup>1116</sup> Een fiscaal vertegenwoordiger voor de btw kan in beginsel een vergunning aanvragen op

1110. HR 4 september 1991, nr. 26 871, ECLI:NL:HR:1991:BH8047, BNB 1991/314 m.nt. Ploeger.

1111. Vergelijk Van Vliet 1998, blz. 140.

1112. Gelet op het beperkte belang van deze regeling bij de invoer van goederen besteed ik in dit onderzoek verder geen aandacht aan deze regeling.

1113. Art. 18, tweede lid, van de Uitvoeringsbeschikking.

1114. Art. 204 van de Btw-richtlijn dat gaat over fiscale vertegenwoordiging ziet niet op btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

1115. Art. 17 van de Uitvoeringsbeschikking.

1116. Art. 18 van de Uitvoeringsbeschikking.

grond van art. 23 van de Wet.<sup>1117</sup> Belastingplichtigen die zijn gevestigd in het buitenland en geen fiscaal vertegenwoordiger hebben, kunnen geen gebruik maken van de mogelijkheid van verlegging naar de btw-aangifte van btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Als goederen die zijn vermeld in bijlage A van de Uitvoeringsbeschikking worden ingevoerd, is art. 23 van de Wet altijd van toepassing en worden dergelijke belastingplichtigen dus ook zonder fiscaal vertegenwoordiger de btw op de btw-aangifte verschuldigd.<sup>1118</sup>

In zijn beroep in cassatie in de procedure die leidde tot het arrest van de Hoge Raad van 4 september 1991 gepubliceerd in BNB 1991/314 m.nt. Ploeger,<sup>1119</sup> betoogde de staatssecretaris dat bij niet-zuivering van een document, als gevolg van een als onregelmatig te kenschetsen invoer, aan de toepassing van art. 23 van de Wet niet kan worden toegekomen. Bij niet-zuivering van een document staat volgens de staatssecretaris in het algemeen in het geheel niet vast wat er met de goederen is gebeurd. De Hoge Raad verwierp het beroep in cassatie. De Hoge Raad overwoog dat het middel er terecht van uitgaat dat de omzetbelastingsschuld, ofwel rust op belanghebbende op grond van art. 22 van de Wet, ofwel op A, overeenkomstig art. 23 van de Wet. Omdat de regeling van art. 23 van de Wet van toepassing was, was de uitnodiging tot betaling naar het oordeel van de Hoge Raad ten onrechte aan belanghebbende gedaan. Uit het arrest van de Hoge Raad volgt dat art. 23 van de Wet ook van toepassing is als niet duidelijk is wat er met de goederen is gebeurd.

### 17.3.3 “Bestemd voor”

Op grond van art. 23 van de Wet wordt in afwijking van art. 22 van de Wet btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen bestemd voor ondernemers en bepaalde lichamen die geen ondernemer zijn verschuldigd door die ondernemers en lichamen.

Naast de voorwaarde dat er sprake moet zijn van ondernemers of van bepaalde lichamen die geen ondernemer zijn, is met name van belang de voorwaarde dat de goederen moeten zijn “bestemd voor” die ondernemers of bepaalde lichamen.

Het is voor de toepassing van art. 23 van de Wet dus van belang voor wie de goederen zijn bestemd in de zin dit artikel. Geruime tijd moest de rechtspraak het voor de uitleg van het begrip “bestemd voor” vooral doen met het arrest van de Hoge Raad van gepubliceerd in BNB 2003/210.<sup>1120</sup> In dat arrest ging het om een zending computerbenodigdheden die werden vervoerd onder het douaneregime extern communautair douanevervoer en die werden onttrokken aan dat doua-

1117. Vergelijk het besluit van de staatssecretaris van Financiën over fiscale vertegenwoordiging van 15 december 2013, nr. BLKB/2013/2291M, Stcrt. 2013, 35891.

1118. Vergelijk punt 5.4 van de uitspraak van het Hof Amsterdam van 6 juni 1989, nr. 5114/86, het cassatieberoep waartegen leidde tot de uitspraak van de Hoge Raad van 4 september 1991, nr. 26 871, ECLI:NL:HR:1991:BN8047, BNB 1991/314 m.nt. Ploeger. Onder dit arrest in BNB 1991/314 m.nt. Ploeger is de uitspraak van het Hof Amsterdam gepubliceerd.

1119. HR 4 september 1991, nr. 26 871, ECLI:NL:HR:1991:BH8047, BNB 1991/314 m.nt. Ploeger.

1120. HR 11 april 2003, nr. 37 897, ECLI:NL:HR:2003:AF7095, BNB 2003/210 m.nt. Van Hilten.



neregime. De computerbenodigdheden waren eigendom van een belastingplichtige die was aangewezen in de zin van art. 23 van de Wet. Voor de onttrekking was het de bedoeling geweest van de eigenaar van de goederen om de goederen te gaan leveren aan een ander. Deze levering was ten tijde van de onttrekking van de goederen aan het douaneregime echter nog niet gerealiseerd. De eigenaar had een vervoerder ingeschakeld. De vervoerder die in opdracht aangifte had gedaan voor de regeling *extern communautaire douanevervoer* werd na onttrekking van de goederen (door een derde) door de belastingautoriteiten op grond van art. 22 van de Wet uitgenodigd tot het betalen van de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

De Hoge Raad overwoog dat ingevolge art. 23 van de Wet alleen btw had kunnen worden geheven van degene voor wie de goederen waren bestemd. De eigenaar en opdrachtgever had de goederen ten tijde van de onttrekking nog niet overgedragen aan haar afnemer. Daarom waren de goederen naar het oordeel van de Hoge Raad bestemd voor de opdrachtgever en had dus alleen de opdrachtgever mogen worden uitgenodigd tot betaling van de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Na het wijzen van het arrest van de Hoge Raad gepubliceerd in BNB 2003/210 meenden zij die zich beroepsmatig bezig hielden met btw veelal te weten, dat op grond van art. 23 van de Wet de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, waarbij een aangewezen ondernemer de macht heeft om als eigenaar over de goederen te beschikken, wordt verschuldigd door die ondernemer.<sup>1121</sup>

Uit het arrest van de Hoge Raad gepubliceerd in BNB 1990/321,<sup>1122</sup> volgt dat indien goederen op het tijdstip waarop goederen worden betrokken, met het oog op wederverkoop overeenkomstig de bedrijfsvoering van belanghebbende, waren bestemd voor belanghebbende en daartoe in een magazijn van belanghebbende waren opgeslagen, de omstandigheid dat bepaalde goederen het magazijn blijken te hebben verlaten zonder dat met betrekking tot die goederen aangifte is gedaan, op zichzelf niet voldoende is, om aannemelijk te achten dat de bestemming van de goederen is gewijzigd en dat het vermoeden dat belanghebbende die goederen in haar onderneming heeft gebruikt niet blijkt geeft van een onjuiste rechtsopvatting.

In het arrest van de Hoge Raad gepubliceerd in BNB 2013/241<sup>1123</sup> heeft de Hoge Raad overwogen dat de wetgever met de regeling van art. 23 van de Wet heeft beoogd voor de heffing van de omzetbelasting de gebruikelijke douaneprocedure achterwege te laten en de omzetbelasting te innen bij de aanbieder van de goederen. Mede gelet op de strekking van art. 23 van de Zesde richtlijn (thans: art. 211 van de Btw-richtlijn), namelijk het vereenvoudigen van de inning van de bij invoer verschuldigde omzetbelasting, wordt naar het oordeel van de Hoge Raad voor toepassing van art. 23 van de Wet voor een ondernemer niet meer vereist dan dat de omzetbelasting op de eerstvolgende btw-aangifte wordt

1121. Vergelijk Van Hilten in haar noot onder HR 11 april 2003, nr. 37 897, ECLI:NL:HR:2003:AF7095, BNB 2003/210.

1122. HR 3 oktober 1990, nr. 26 498, ECLI:NL:HR:1990:ZV4401, BNB 1990/321.

1123. HR 4 oktober 2013, nr. 11/03207, ECLI:NL:HR:2013:713, BNB 2013/241 m.nt. Van Slooten.

voldaan, alsmede “dat deze ondernemer ofwel de goederen in het kader van zijn bedrijfsactiviteiten heeft betrokken uit een derde land, ofwel de goederen ten tijde waarop zij Nederland binnenkomen gebruikt in het kader van zijn bedrijfsactiviteiten”. “Bestemd voor” betekent dus naar het oordeel van de Hoge Raad, het in het kader van de bedrijfsactiviteiten betrekken van goederen uit een derde land, ofwel het ten tijde van het binnenkomen van goederen in Nederland gebruiken van goederen in het kader van de bedrijfsactiviteiten. Gelet op het voormelde arrest van de Hoge Raad gepubliceerd in BNB 2003/210, kan deze bestemming slechts wijzigen door de levering van de goederen.

Advocaat-generaal De Wit behandelt het voorbeeld van een in Breda gevestigde ondernemer die goederen koopt in de Verenigde Staten.<sup>1124</sup> De goederen zullen in opdracht van de verkoper, die in het bezit is van een vergunning op grond van art. 23 van de Wet, vanuit de Verenigde Staten worden afgeleverd bij de koper in Nederland. Bij binnenkomst in de Europese Unie worden de goederen door de expediteur geplaatst onder de regeling *extern communautaire douanevervoer* voor transport naar Breda. Tijdens dit transport worden de goederen aan het douanetoezicht onttrokken. Advocaat-generaal De Wit meent dat de goederen in dit voorbeeld zijn bestemd voor de ondernemer in Breda. Dat de goederen nog niet waren geleverd ten tijde van de onttrekking kan daar volgens de advocaat-generaal niet aan afdoen. Aan deze opvatting moet worden toegegeven dat de goederen zijn bestemd om te worden gebruikt in het kader van de bedrijfsactiviteiten van de Bredase ondernemer. Toch meen ik dat de opvatting onjuist is. De goederen waren immers nog niet geleverd aan de ondernemer uit Breda en werden in zoverre nog gebruikt binnen de bedrijfsactiviteiten van de ondernemer uit de Verenigde Staten (ten minste bestaande uit het verkopen van deze goederen). Het ging in de casus die ten grondslag lag aan het arrest gepubliceerd in BNB 2003/210 ook om goederen die werden onttrokken, terwijl ze in opdracht van de leverancier werden vervoerd naar een afnemer in verband met een levering. De bestemming wijzigt in een dergelijk geval pas door de levering.

Van groot belang bij de toepassing van art. 23 van de Wet is of er al dan niet geleverd is ten tijde van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen. Indien er een Incoterm wordt gebruikt, volgt daaruit normaliter wanneer de goederen worden geleverd.

Bij gebruik van de Incoterm FOB (fabriek) wordt reeds geleverd op het tijdstip waarop de goederen onder de regeling *extern communautaire douanevervoer* werden gebracht, zodat de goederen als ze ten invoer worden aangegeven zijn bestemd voor de afnemer.<sup>1125</sup>

Bij gebruik van de Incoterm CIF gaat de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken op de afnemer over wanneer de goederen bij de afnemer zijn

1124. Vergelijk conclusie advocaat-generaal De Wit 14 juni 2005, nr. 40 612 (Road Air Logistics Customs BV), ECLI:NL:PHR:2006:AU0903, gepubliceerd onder HR 22 december 2006, BNB 2007/238 m.nt. B.A. van Brummelen, onderdeel 6.

1125. Vergelijk Hof Amsterdam 16 januari 2004, nr. 02/7224 (Road Air Logistics Customs BV), ECLI:NL:GHAMS:2004:AO3629, V-N 2004/29.1.11.

aangekomen. Dit standpunt brengt met zich dat goederen die voor de aflevering bij de afnemer worden onttrokken, in de zin van art. 23 van de Wet zijn bestemd voor de leverancier.<sup>1126</sup>

Bij het gebruik van de Incoterm DDP (Delivered Duty Paid) bij goederen die van buiten de Gemeenschap naar Nederland worden vervoerd, draagt de verkoper alle kosten van het vervoer, is deze verantwoordelijk voor de betaling van de btw en is deze ook verantwoordelijk voor het uitladen van de goederen. Gelet op de contractuele afspraken zoals die volgen uit het gebruik van de Incoterm DDP ligt het voor de hand dat partijen kennelijk niet willen dat de btw wordt verschuldigd door de afnemer. Dat de afnemer van de prestatie belastingschuldige wordt van het belastbare feit invoer van goederen past niet bij de gemaakte afspraak. Gelet op de gemaakte afspraak en de beschikking-macht over de goederen ten tijde van de aangifte ten invoer die door de afnemer, zal de levering ten tijde van de aangifte ten invoer nog niet hebben plaatsge-vonden en gebruikt de leverancier ten tijde van het binnenkomen van de goe-deren in Nederland de leverancier de goederen in het kader van zijn of haar bedrijfsactiviteiten.<sup>1127</sup>

## 17.4 SCHULDENAAR DOUANESCHULD

### 17.4.1 Inleiding

In deze paragraaf behandel ik de belastingschuldige, degene die de douanerech-ten wordt verschuldigd. In het CDW wordt in verband met degene die de dou-anerechten wordt verschuldigd de term “schuldenaar” gebruikt.<sup>1128</sup>

Ik heb in het voorgaande behandeld wanneer een douaneschuld ontstaat. In deze paragraaf beschrijf ik wie de belastingschuldige is bij het ontstaan van een douaneschuld. In beginsel lijkt de belastingschuldige los te staan van het ontstaan van een douaneschuld, althans in die zin dat in beginsel een douane-schuld ontstaat bij het binnenbrengen van goederen in het douanegebied en dat als die douaneschuld eenmaal is ontstaan, als een soort vervolgstap, bij die douaneschuld nog een belastingschuldige moet worden aangewezen. Een douaneschuld ontstaat in verband met het binnenbrengen van goederen in het douanegebied. De grensoverschrijding van de goederen staat centraal.

In art. 4 van het CDW wordt een relatie gelegd tussen de schuldenaar en het ontstaan van een douaneschuld. Op grond van art. 4, aanhef en onderdeel 9, van het CDW is een douaneschuld: “de op een persoon rustende verplichting tot betaling (...)”. Het is opvallend dat er bij een belasting die in beginsel slechts

1126. Vergelijk Hof Amsterdam 16 januari 2004, nr. 02/7224 (Road Air Logistics Customs BV), ECLI:NL:GHAMS:2004:AO3629, V-N 2004/29.1.11.

1127. De staatssecretaris van Financiën keurt in zijn besluit van 13 november 2007, nr. CPP2007/1150M, Stcrt. nr. 227, V-N 2007/58.27, goed dat een veredelaar in plaats van de buitenlandse opdrachtgever de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen ter zake van goederen waarbij art. 23 van de Wet altijd van toepassing is onder bepaalde voorwaarden in aftrek kan brengen alsof de goederen zijn bestemd voor de veredelaar.

1128. Art. 4, aanhef en onderdeel 12, van het CDW.

wordt verschuldigd vanwege grensoverschrijding van goederen voor het definiëren van de belasting die wordt verschuldigd, wordt aangesloten bij het gegeven dat er een persoon moet zijn die de belasting wordt verschuldigd. Er zal overigens op grond van hoofdstuk 2 van Titel VII van het CDW bij iedere wijze van het ontstaan van een douaneschuld een persoon kunnen worden aangewezen, zodat het opnemen in de definitie van het gegeven dat er sprake moet zijn van een verplichting tot betaling van een persoon niet met zich brengt, dat een douaneschuld minder vaak ontstaat dan zonder dit element in de definitie het geval zou zijn geweest.

Ik behandel in de volgende paragrafen wie er douaneschuldenaar is bij de verschillende wijzen van ontstaan van een douaneschuld. Ik ga achtereenvolgens in op wie er schuldenaar is bij de toepassing van art. 201 van het CDW (paragraaf 17.4.2), van art. 202 van het CDW (paragraaf 17.4.3), van art. 203 van het CDW (paragraaf 17.4.4), van art. 204 van het CDW (paragraaf 17.4.5), van art. 205 van het CDW (paragraaf 17.4.6) en van art. 216 van het CDW (paragraaf 17.4.7). Veelal zijn er meerdere schuldenaren. Indien er voor een zelfde douaneschuld meerdere schuldenaren zijn, zijn zij hoofdelijk tot betaling van deze schuld gehouden.<sup>1129</sup>

#### 17.4.2 Art. 201 CDW

Op grond van art. 201 van het CDW ontstaat een douaneschuld bij het in het vrije verkeer brengen van goederen en wanneer goederen onder de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer worden geplaatst. De schuldenaar is de aangever. Bij directe vertegenwoordiging is dat degene op wiens naam aangifte wordt gedaan. In geval van indirecte vertegenwoordiging<sup>1130</sup> is de indirecte vertegenwoordiger eveneens schuldenaar. Wanneer een douaneaangifte voor één van voormelde regelingen is opgesteld op basis van gegevens die ertoe leiden dat de wettelijk verschuldigde rechten geheel of gedeeltelijk niet worden geheven, kunnen de personen die deze voor de opstelling van de aangifte benodigde gegevens hebben verstrekt, terwijl zij wisten of redelijkerwijze hadden moeten weten dat die gegevens verkeerd waren, overeenkomstig de geldende nationale bepalingen eveneens als schuldenaar worden beschouwd.<sup>1131</sup>

#### 17.4.3 Art. 202 CDW

Op grond van art. 202 van het CDW ontstaat een douaneschuld bij het op onrechtmatige wijze binnenbrengen van goederen in het douanegebied van de

1129. Art. 213 van het CDW.

1130. Art. 5 van het CDW.

1131. In zijn arrest van 17 juli 1997, nr. C-97/95 (Pascoal & Filhos Ld<sup>a</sup>), ECLI:EU:C:1997:370, Jur. blz. I-04209, punten 46-47, heeft het HvJ overwogen dat de aansprakelijkheid van de exporteur (die niet de invoeraangifte heeft gedaan) zich niet uitstrekt tot de douanerechten die verschuldigd blijken te zijn voor de invoer onder dekking van een certificaat EUR 1, ook al is dat certificaat afgegeven op basis van een onjuiste aangifte van de oorsprong van de goederen door de exporteur en is dat certificaat na controle achteraf ongeldig verklaard. Vergelijk Lyons 2008, blz. 439.

Gemeenschap. Schuldenaren zijn de persoon<sup>1132</sup> die de goederen op onregelmatige wijze heeft binnengebracht, de personen die aan dit binnenbrengen hebben deelgenomen terwijl zij wisten of redelijkerwijze hadden moeten weten dat zulks op onregelmatige wijze geschiedde, en de personen die de betrokken goederen hebben verworven of deze onder zich hebben gehad en die, op het ogenblik waarop zij de goederen verwierven of ontvingen, wisten, of redelijkerwijze hadden moeten weten, dat deze op onregelmatige wijze waren binnengebracht.

Van op onregelmatige wijze binnenbrengen is mijns inziens in ieder geval sprake als iemand goederen van buiten de buitengrenzen naar binnen de buitengrenzen van het douanegebied brengt en de verplichting om de goederen aan te brengen bij de douaneautoriteiten niet nakomt. Elke persoon die zich met het vervoer van de goederen belast, met name na overlading, is voor het nakomen van deze verplichting aansprakelijk.<sup>1133</sup>

Punt en Van Vliet<sup>1134</sup> nemen aan dat de verplichting om aan te brengen geldt voor de vervoersonderneming, maar niet voor de feitelijke vervoerder, dat wil zeggen de vrachtwagenchauffeur of de gezagvoerder van schip of vliegtuig. Ik zie onvoldoende redenen voor een zodanige beperkte uitleg. Een vrachtwagenchauffeur is juist bij uitstek bij het vervoer betrokken en dient mijns inziens de goederen aan te brengen. Het zou niet zo behoren te zijn dat een vrachtwagenchauffeur zijn of haar verantwoordelijkheid als het ware kan afschuiven op de onderneming in wiens opdracht de chauffeur werkt en het schuldenaarschap voor de douaneschuld op grond van art. 202 van het CDW daardoor zou kunnen ontgaan. De vervoersonderneming waarvoor de vrachtwagenchauffeur werkt zal, evenals mijns inziens de vrachtwagenchauffeur, in aanmerking komen voor het zijn van douaneschuldenaar als bedoeld in art. 202 van het CDW. Mijn opvatting vindt bevestiging in jurisprudentie van het HvJ, die overigens is verschenen nadat Punt en Van Vliet hun opvatting in dezen publiceerden.<sup>1135</sup>

#### 17.4.4 Art. 203 CDW

Op grond van art. 203 van het CDW ontstaat een douaneschuld indien aan rechten bij invoer onderworpen goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken. Schuldenaren zijn de personen die de goederen aan het douanetoezicht hebben onttrokken, de personen die aan deze onttrekking hebben

1132. Het valt op dat het in art. 202 van het CDW gaat over de "persoon die de goederen op onregelmatige wijze heeft binnengebracht" en in art. 203 van het CDW over de "persoon die de goederen aan het douanetoezicht heeft onttrokken" in de enkelvoudsvorm. Daarnaast gaat het in art. 202 van het CDW over personen die aan dit binnenbrengen hebben deelgenomen en in art. 203 van het CDW om personen die aan de onttrekking hebben deelgenomen. Er kunnen kennelijk wel meerdere personen aan het binnenbrengen of onttrekken deelnemen, maar het op onregelmatige wijze binnenbrengen of het onttrekken, gebeurt gelet op de tekst van het CDW door één persoon.

1133. Art. 38, tweede lid, van het CDW.

1134. Punt & Van Vliet 2000, blz. 167.

1135. HvJ 4 maart 2004, nrs. C-238/02 en C-246/02 (Kazimieras Viluckas en Ricardas Jonusas), ECLI:EU:C:2004:126, Jur. blz. I-02141.

deelgenomen terwijl zij wisten of redelijkerwijze hadden moeten weten dat de goederen aan het douanetoezicht werden onttrokken, de personen die de betrokken goederen hebben verworven of deze onder zich hebben gehad en die op het ogenblik waarop zij de goederen verwierven of ontvingen, wisten of redelijkerwijze hadden moeten weten dat deze aan het douanetoezicht waren onttrokken en, in voorkomend geval, de personen die de verplichtingen welke voortkomen uit de tijdelijke opslag van de goederen of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder deze waren geplaatst dienen na te komen.

Punt en Van Vliet<sup>1136</sup> wijzen er op dat in het CDW niet wordt bepaald wie de persoon is die bij tijdelijke opslag de verplichtingen welke voortkomen uit de tijdelijke opslag van de goederen, op zich heeft genomen. Art. 187 van het UCDW, waarin wordt bepaald dat degene die de summier aangifte heeft ingediend is gehouden gevolg te geven aan bepaalde maatregelen die door de douaneautoriteiten worden genomen, lijkt Punt en Van Vliet een wankele communautaire basis voor het schuldenaarschap van de summier aangever.

Op grond van art. 96 van het CDW is de aangever het subject van de regeling extern communautair douanevervoer.<sup>1137</sup> De aangever is verplicht de goederen binnen de gestelde termijn ongeschonden bij de douane aan te brengen op het kantoor van bestemming met inachtneming van de door de douaneautoriteiten getroffen identificatiemaatregelen. De vervoerder of de ontvanger van goederen die de goederen aanvaardt in de wetenschap dat deze onder de regeling communautair douanevervoer zijn geplaatst, is eveneens verplicht deze binnen de gestelde termijn ongeschonden bij de douane aan te brengen op het kantoor van bestemming, met inachtneming van de door de douaneautoriteiten getroffen identificatiemaatregelen. De aangever is dus bij het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 203 van het CDW douaneschuldenaar, evenals de vervoerder of de ontvanger van de goederen die de goederen aanvaardt in de wetenschap dat deze onder de regeling communautair douanevervoer zijn geplaatst. Dit zijn de personen die de verplichtingen welke voortkomen uit het gebruik van de regeling communautair douanevervoer dienen na te komen.

Bij extern communautair douanevervoer is de aangever dus schuldenaar van de douaneschuld die ontstaat bij niet-inachtneming van de bepalingen van deze regeling. Het aansprakelijk stellen van de aangever heeft naar het oordeel van het HvJ tot doel te verzekeren, dat de bepalingen inzake invordering van de douaneschuld snel en eenvormig worden toegepast in het belang van de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschap (thans: de Europese Unie) en de lidstaten ervan.<sup>1138</sup> Dat de aangever, als dat bijvoorbeeld een douane-expediteur is, aldus wordt verplicht tot betaling van de douaneschuld,

1136. Punt & Van Vliet 2000, blz. 170. Idem Van Vliet 1998, blz. 71.

1137. Op grond van art. 4, aanhef en onderdeel 21, van het CDW is het subject van een regeling: de persoon voor wiens rekening de douaneaangifte is gedaan of de persoon aan wie de uit een douaneregeling voortvloeiende rechten en verplichtingen van de eerstgenoemde persoon zijn overgedragen.

1138. HvJ 3 april 2008, nr. C-230/06 (Militzer & Münch GmbH), ECLI:EU:C:2008:186, Jur. blz. I-01895, punt 48 en HvJ 15 juli 2010, nr. C-234/09 (DSV Road A/S (I)), ECLI:EU:C:2010:435, Jur. blz. I-07333, punt 30.

ongeacht de omvang van deze schuld ten opzichte van de vergoeding die de aangever ontvangt, is naar het oordeel van het HvJ niet in strijd met het evenredigheidsbeginsel.<sup>1139</sup>

#### 17.4.5 Art. 204 CDW

In art. 204 van het CDW wordt bepaald dat een douaneschuld bij invoer ontstaat a) indien niet wordt voldaan aan één van de verplichtingen welke ten aanzien van aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit de tijdelijke opslag van deze goederen of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder zij zijn geplaatst, of b) indien één van de voorwaarden die zijn gesteld voor de plaatsing van de goederen onder deze regeling of voor de toekenning van een verlaagd recht bij invoer of van een nulrecht uit hoofde van het gebruik van de goederen voor bijzondere doeleinden niet in acht is genomen.

Op grond van art. 204 van het CDW is schuldenaar de persoon die, naar gelang het geval, hetzij de verplichtingen moet nakomen welke ten aanzien van aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit de tijdelijke opslag of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder deze goederen zijn geplaatst, hetzij de aan de plaatsing van de goederen onder de regeling verbonden voorwaarden in acht moet nemen.

Voor wat betreft het douaneschuldenaarschap bij een douaneschuld ontstaan op grond van art. 204 van het CDW bij goederen in tijdelijke opslag wijzen Punt en Van Vliet<sup>1140</sup> er op dat er in het CDW geen persoon wordt aangewezen die de verplichting heeft om de goederen binnen zekere tijd een douanebestemming te geven. Punt en Van Vliet<sup>1141</sup> wijzen er op dat als op grond van art. 187 van het UCDW als een persoon als bedoeld in art. 204 van het CDW kan worden beschouwd degene die zich niet houdt aan de maatregelen die de douaneautoriteiten treft. Volgens Punt en Van Vliet is het probleem daarbij dat er buiten het CDW geen verplichtingen worden opgelegd die leiden tot het verschuldigd worden van rechten bij invoer.

#### 17.4.6 Art. 205 CDW

Een douaneschuld bij invoer ontstaat op grond van art. 205 van het CDW, indien aan rechten bij invoer onderworpen goederen in een vrije zone of in een vrij entrepot worden verbruikt of gebruikt op een andere wijze dan bij de geldende bepalingen is voorgeschreven. Bij een douaneschuld op grond van art. 205 van het CDW is schuldenaar de persoon die de goederen heeft verbruikt of gebruikt evenals de personen die aan dit verbruik of gebruik hebben deelgenomen, terwijl zij wisten of redelijkerwijze hadden moeten weten dat dit verbruik of gebruik op een andere wijze geschiedde dan bij de geldende bepalingen is voorgeschreven. Indien de douaneautoriteiten bij verdwijning van goederen

<sup>1139</sup> HvJ 3 april 2008, nr. C-230/06 (Militzer & Münch GmbH), ECLI:EU:C:2008:186, Jur. blz. I-01895, punt 48.

<sup>1140</sup> Punt & Van Vliet 2000, blz. 170.

<sup>1141</sup> Punt & Van Vliet 2000, blz. 170-171.

van oordeel zijn dat die goederen zijn verbruikt of gebruikt in de vrije zone of het vrije entrepot en het niet mogelijk is het voorgaande toe te passen, is de schuldenaar de persoon die voor zover de douaneautoriteiten bekend, als laatste de goederen in zijn of haar bezit heeft gehad.

#### 17.4.7 Art. 216 CDW

Op grond van art. 216 van het CDW ontstaat een douaneschuld indien gebruik wordt gemaakt van een regeling voor preferentiële tariefbehandeling in derde landen als daarbij als voorwaarde geldt dat indien de goederen onder actieve veredeling in het douanegebied zijn verwerkt, ook de niet-communautaire goederen in het douanegebied aan rechten bij invoer zijn onderworpen. Indien er een douaneschuld ontstaat op grond van art. 216 van het CDW, is schuldenaar de aangever en daarnaast in geval van indirecte vertegenwoordiging tevens de persoon voor wiens rekening de aangifte wordt gedaan.

#### 17.5 SAMENVATTING

Voor de bepaling van degene die de btw wordt verschuldigd, wordt op grond van de Btw-richtlijn aan de lidstaten veel speelruimte geboden. Lidstaten hebben op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn een ruime beslissingsvrijheid, om te regelen wie de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd. Er gelden echter wel enige verplichtingen. Bij onttrekkingen moet op grond van art. 202 van de Btw-richtlijn ten minste degene door wiens toedoen is onttrokken de btw zijn verschuldigd. Lidstaten mogen indien goederen worden onttrokken aan één van de in de artikelen 156, 157, 158, 160 en 161 van de Btw-richtlijn vermelde regelingen of situaties op grond van art. 205 van de Btw-richtlijn bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de btw is gehouden, hoofdelijk verplicht is de btw te voldoen. Lidstaten doen er verstandig aan van deze bevoegdheid gebruik te maken. In veel gevallen is immers na het onttrekken van goederen aan een douaneregime niet duidelijk wie de goederen heeft onttrokken.

Het is opvallend dat er op grond van de artikelen 201, 205 en 211 van de Btw-richtlijn veel vrijheid wordt verleend aan de lidstaten om te bepalen wie de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd. Dit lijkt er op te duiden dat het voor de Europese Unie kennelijk bij het belastbare feit invoer van goederen met name van belang is, dat er eenheid in de Europese Unie is in welke situaties het belastbare feit invoer van goederen optreedt. Het gaat immers om een belastbaar feit dat samenhangt met het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. De lidstaten vormen samen een douane-unie. Betreffende het al dan niet optreden van dat belastbare feit worden de lidstaten strak aan het lijntje gehouden en wordt nauw aangesloten bij het douanerecht. Maar als het belastbare feit eenmaal is geconstateerd en er ter zake daarvan btw wordt verschuldigd, dan krijgen de lidstaten een ruime beslissingsvrijheid en mogen de lidstaten bepalen wie de btw wordt verschuldigd.



Er wordt in de Btw-richtlijn, geen regeling gegeven met betrekking tot onzelfstandigheid en met betrekking tot fiscale eenheden ten aanzien van het belastbare feit invoer van goederen. Toch zijn deze onderwerpen uit titel III van de Btw-richtlijn van belang bij het belastbare feit invoer van goederen.

In de Nederlandse regelgeving is in hoofdstuk III, afdeling 4, van de Wet blijkens het opschrift boven art. 22 en 23 van de Wet de wijze van heffing geregeld. Kennelijk verstaat de wetgever onder de wijze van heffing ook de regeling wie de belastingschuldige is.

Op grond van art. 22 van de Wet zijn de regels inzake het douanerecht van overeenkomstige toepassing. De belastingschuldige bij het belastbare feit invoer van goederen sluit dus in beginsel aan bij de belastingschuldige op grond van het douanerecht. Dit geldt ook ingeval er geen douanerechten worden verschuldigd.

Op grond van art. 23 van de Wet wordt in afwijking van art. 22 van de Wet belasting verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen bestemd voor ondernemers of bepaalde lichamen die geen ondernemer zijn geheven van die ondernemers of lichamen. Deze btw moet op aangifte worden voldaan. Het valt op dat door de werking van art. 23 van de Wet ten opzichte van art. 22 van de Wet niet slechts de betalingsmodaliteit wordt veranderd, maar dat de toepassing van art. 23 van de Wet ook met zich kan brengen dat een ander als belastingschuldige wordt aangemerkt, dan degene die op grond van art. 22 van de Wet belastingschuldige zou zijn geweest.

Bij toepassing van art. 23 van de Wet wordt voor de bepaling van de belasting-schuldige niet aangesloten bij het douanerecht, maar bij het antwoord op de vraag voor wie de goederen zijn bestemd. “Bestemd voor” betekent naar het oordeel van de Hoge Raad, het in het kader van de bedrijfsactiviteiten betrekken van goederen uit een derde land, ofwel het ten tijde van het binnenkomen van goederen in Nederland gebruiken van goederen in het kader van de bedrijfsactiviteiten. Deze bestemming kan slechts wijzigen door de levering van de goederen.

Van groot belang bij de toepassing van art. 23 van de Wet is, of er al dan niet geleverd is ten tijde van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen. Indien er een Incoterm wordt gebruikt, volgt daaruit normaliter wanneer de goederen worden geleverd.

In de verschillende artikelen van het CDW die regelen hoe een douaneschuld ontstaat wordt ook geregeld wie de schuldenaar is van de douaneschuld.

### 18.1 INLEIDING

In dit hoofdstuk ga ik in op vrijstellingen die van toepassing kunnen zijn bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. Ik behandel eerst de btw-vrijstellingen. In paragraaf 18.2 ga ik daarbij eerst in op vrijstellingen bij invoerdiensten. In paragraaf 18.3 ga ik in op de overige vrijstellingen uit hoofdstuk 5 van titel IX van de Btw-richtlijn.

Vervolgens behandel ik in paragraaf 18.4 vrijstellingen van douanerechten.

Bij de verschillende btw-vrijstellingen ga ik kort in op de uitwerking in de Nederlandse btw-regelgeving. In paragraaf 18.5 ga ik nader in op de Nederlandse regelgeving. In paragraaf 18.6 volgt een samenvatting.

### 18.2 VRIJSTELLINGEN BIJ INVOERDIENSTEN

Op grond van art. 144 van de Btw-richtlijn worden diensten die op grond van art. 86, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn in de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen zijn begrepen vrijgesteld. Bij de toepassing van de vrijstelling van art. 144 van de Btw-richtlijn bestaat er recht op aftrek van btw. De maatstaf van heffing bij het belastbare feit invoer van goederen is op grond van art. 85 van de Btw-richtlijn de douanewaarde. Op grond van art. 86, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn behoren tot de douanewaarde de bijkomende kosten, zoals kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, tot de eerste plaats van bestemming in de lidstaat van invoer van de goederen.

Onder “eerste plaats van bestemming” wordt verstaan de plaats die is genoemd in de vrachtbrief of in een ander document waaronder de goederen in de lidstaat van invoer binnenkomen. Bij gebreke van deze vermelding in de vrachtbrief of in een ander document wordt de eerste plaats van bestemming geacht de plaats te zijn waar de eerste overlading van de goederen in de lidstaat van invoer geschiedt. Indien op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt een andere plaats van bestemming bekend is, vallen ook de kosten die voortvloeien uit het vervoer naar die andere plaats onder de in art. 86, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn bedoelde maatstaf van heffing.

De vrijstelling van art. 144 van de Btw-richtlijn draagt bij aan voorkoming van dubbele belastingdruk, indien er bijvoorbeeld wordt gepresteerd aan een vrijge-

stelde belastingplichtige die goederen invoert. Er wordt immers door de vrijstelling geen btw verschuldigd voor diensten die als de goederen zullen worden ingevoerd al leiden tot de verschuldigdheid van btw omdat de diensten reeds tot de maatstaf van heffing bij het belastbare feit btw bij invoer van goederen zullen behoren. Op grond van art. 144 van de Btw-richtlijn zijn dus vrijgesteld de diensten die betrekking hebben op de invoer van goederen en waarvan de waarde in overeenstemming met art. 86, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn in de maatstaf is opgenomen. Aan te nemen valt volgens Bijl, Van Hilten en Van Vliet<sup>1142</sup> dat het gaat om diensten die betrekking hebben op de invoerbeweging (en niet op de ingevoerde goederen zelf), zoals overlading, tussentijdse opslag, vervoer, verpakken en verzekeren. Het moet in ieder geval gaan om diensten die op grond van art. 86, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn in de douanewaarde zijn begrepen.

Het gaat bij de vrijstelling van art. 144 van de Btw-richtlijn om diensten waarvan de waarde in de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen “is opgenomen”. Dit zou er op kunnen duiden dat diensten slechts zijn vrijgesteld als de goederen ook daadwerkelijk worden ingevoerd. Het lijkt mij dat de vrijstelling ook ziet op diensten waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich uiteindelijk niet voordoet. Dienstverrichters zullen voor de berekening van btw moeten weten waar ze aan toe zijn en zullen lastig kunnen nagaan of de bijvoorbeeld door hen verzorgde overlading ziet op goederen waarbij zich ook daadwerkelijk het belastbare feit invoer van goederen voordoet.

In de Btw-richtlijn wordt niet uitgewerkt op welke soort bemiddelingsdiensten de in art. 86 van de Btw-richtlijn bedoelde commissies zien. Volgens Bijl, Van Hilten en Van Vliet<sup>1143</sup> zal de bemiddeling bij de aankoop door de importeur<sup>1144</sup> niet zijn bedoeld, daar deze dienst niet in het binnenland belastbaar is, omdat zij betrekking heeft op een niet in het binnenland verrichte levering. Zowel onder de Zesde richtlijn als onder de geldende tekst van de Btw-richtlijn vindt de levering plaats in het buitenland. Er kan dan echter nog steeds sprake zijn van bemiddeling die in het binnenland plaatsvindt. Op grond van art. 44 van de Btw-richtlijn vindt een bemiddelingsdienst die aan een belastingplichtige

1142. Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 201. Zij schreven over art. 14, eerste lid, aanhef en onderdeel i, van de Zesde richtlijn.

1143. Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 201. Zij schreven over de Zesde richtlijn.

1144. In de Btw-richtlijn komt verscheidene keren de term “de importeur die uit hoofde van artikel 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon” voor. Zie de artikelen 20, 32 en 143, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn. Zoals aangegeven in paragraaf 8.2.5 is de term “importeur” in de Btw-richtlijn niet gedefinieerd. Ik ga ervan uit dat met het begrip “importeur die uit hoofde van artikel 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon” op de verschillende plaatsen in de Btw-richtlijn hetzelfde bedoeld. In paragraaf 8.2.5 heb ik aangegeven dat in art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn met het begrip “importeur die uit hoofde van artikel 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon” wordt bedoeld op degene die de btw wordt verschuldigd. Mocht de btw worden verschuldigd door iemand die niet als leverancier of afnemer deel uitmaakt van de handelsketen, dan is mijns inziens in beginsel diegene die de btw vergoedt aan degene die deze is verschuldigd geworden de “importeur die uit hoofde van artikel 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon”. Ook heb ik in die paragraaf aangegeven dat het aanbeveling verdient dat in de Btw-richtlijn nader wordt aangegeven wat wordt bedoeld met het begrip “importeur”.

wordt verleend plaats, waar die belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Als de bemiddelaar bemiddelt voor de afnemende importeur kan de plaats van dienst dus in het binnenland belastbaar zijn.

Op grond van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn zijn onder andere vrijgesteld het verrichten van diensten, met inbegrip van vervoer en aanverwante verrichtingen, met uitzondering van de overeenkomstig de artikelen 132 en 135 van de Btw-richtlijn vrijgestelde diensten, wanneer deze diensten rechtstreeks verband houden met de invoer van goederen die onder de bepalingen van art. 61 en art. 157, eerste lid, aanhef of onderdeel a, van de Btw-richtlijn vallen.<sup>1145</sup>

Het is mij niet helder wat er wordt bedoeld met de tekst van het slotgedeelte van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn. Verwezen wordt naar de invoer van goederen die onder art. 61 en art. 157, lid 1, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn vallen. In art. 61 van de Btw-richtlijn wordt echter niet meer bepaald dan dat in bepaalde regelingen of situaties het belastbare feit invoer van goederen op een andere plaats kan plaatsvinden, dan waar de goederen zich bevinden ten tijde van het binnenkomen van de goederen in de Gemeenschap. Invoer van goederen kan, lijkt mij, tekstueel gezien alleen onder art. 61 van de Btw-richtlijn vallen op het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen. Het artikel regelt immers slechts waar het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt. Die plaatsbepaling kan slechts toepassing vinden als het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet.

Art. 61 van de Btw-richtlijn ziet op de plaats van het belastbare feit invoer van goederen. Hierin worden dezelfde situaties vermeld als in art. 71 van de Btw-richtlijn.

Onduidelijk is of het bij de vrijstelling gaat over diensten die rechtstreeks verband houden met “invoer van goederen” als belastbaar feit of dat het gaat om diensten die rechtstreeks verband houden met het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. Ik vermoed het laatste. Ik wijs er hierbij op dat in art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn vervoersdiensten worden vermeld. Deze zullen niet rechtstreeks verband houden met het belastbare feit invoer van goederen, maar zien slechts op het feitelijk binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, waarbij zich wellicht een belastbaar feit invoer van goederen voordoet, maar misschien ook juist nog niet gelet op de regelingen en situaties bedoeld in de artikelen 61 en 71 van de Btw-richtlijn. Ook het gegeven dat in de tekst van art. 146, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn invoer van goederen en uitvoer van goederen samen worden behandeld duidt er mijns inziens op dat het gaat om het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap.<sup>1146</sup> Uitvoer van goederen is immers geen belastbaar feit in het btw-systeem.

1145. In de tekst van de Btw-richtlijn staat vermeld: “die onder artikel 61 en artikel 157, lid 1, onder a) vallen”. Naar ik aanneem moet worden gelezen: “die onder artikel 61 of artikel 157, lid 1, onder a) valt”. Vergelijk art. 15, dertiende onderdeel, van de Zesde richtlijn.

1146. En bij uitvoer om het naar buiten de Gemeenschap brengen van goederen.

Ik neem aan dat art. 146, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn een vrijstelling inhoudt voor diensten met betrekking tot goederen die zich onder één van de in art. 61 van de Btw-richtlijn genoemde situaties bevinden of hebben bevonden. Het gaat er om dat de diensten rechtstreeks verband houden met het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. Ook diensten die worden verleend nadat het belastbare feit invoer van goederen is opgetreden kunnen mijns inziens nog steeds rechtstreeks verband houden met de invoer van goederen. Denk aan de vervoersdiensten van goederen van een plaats buiten de Gemeenschap naar een plaats binnen de Gemeenschap.

Waarom diensten wel zijn vrijgesteld als het belastbare feit invoer van goederen op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn wordt uitgesteld en niet als het belastbare feit invoer van goederen op grond van art. 70 van de Btw-richtlijn niet wordt uitgesteld, is mij niet bekend. Zoals is behandeld in hoofdstuk 15 is art. 71 van de Btw-richtlijn<sup>1147</sup> slechts bij smokkel van goederen niet van toepassing. De vrijstelling van art. 146, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn is dus wel van toepassing als goederen worden binnengebracht in de Gemeenschap en direct daarna worden aangegeven voor het vrije verkeer. De vervoersdiensten ten aanzien van gesmokkelde goederen zijn niet vrijgesteld.

In art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn wordt ook verwezen naar art. 157, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn. In dit laatste artikel wordt bepaald dat lidstaten vrijstelling kunnen verlenen van het belastbare feit invoer van goederen als de goederen onder een ander stelsel van entrepots dan dat van douane-entrepots worden geplaatst. Er wordt hier bedoeld op zogenoemde btw-entrepots. Ik vermoed dat zijn vrijgesteld diensten die rechtstreeks verband houden met goederen die zich onder een ander stelsel van btw-entrepot worden bevinden.<sup>1148</sup>

Mijns inziens vallen onder art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn diensten die betrekking hebben op het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap zoals verzekeren, vervoer, opslag, maar ook het ompakken van goederen. In onderdeel 1.11.3 van het Voorschrift tabel II worden als vrijgestelde diensten onder andere genoemd: laden en lossen, opslag in een loods of op de wal indien het betreft de gebruikelijke voortzetting van de lopende opslag gedurende de korte tijd (maximaal een maand) welke normaliter verloopt tussen de vrijmaking van de goederen en het wegvoeren ervan, het ter beschikking stellen van kranen, vorkheftrucks en dergelijke met bedienend personeel voor het laden en lossen, de prestaties van controlebedrijven, zoals tellen, wegen, meten, bemonsteren, merken en dergelijke en het sorteren,

<sup>1147</sup>. En daarmee art. 61 van de Btw-richtlijn dat bij dezelfde regelingen en situaties van toepassing is.

<sup>1148</sup>. Art. 157, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn ziet op goederen waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet en die worden geplaatst onder een ander stelsel van entrepot dan douane-entrepot (een zogenoemd "btw-entrepot"). Evenals bij het belastbare feit invoer van goederen kan ik me niet goed voorstellen hoe vervoersdiensten zouden kunnen worden gerelateerd aan het onder een ander stelsel van btw-entrepot plaatsen van goederen.

inspecteren, merken en verzegelen van de lading en het verrichten van douane-formaliteiten.<sup>11491150</sup>

Bemiddelingsdiensten met betrekking tot de invoer van goederen zijn mijns inziens vrijgesteld op grond van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn.<sup>1151</sup> Op grond van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn lijkt te worden vereist dat de goederen onder art. 61 of art. 157, eerste lid, aanhef en onder a, van de Btw-richtlijn vallen. Mocht dat zo zijn, in de zin dat het gaat om goederen die zich in één van de daar vermelde regelingen of situaties bevinden, dan zijn alle diensten rechtstreeks verband houdend met het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap vrijgesteld, dus ook bemiddelingsdiensten. De tussenpersonen-vrijstelling in art. 153 van de Btw-richtlijn heeft ten overvloede ook betrekking op de bemiddeling bij deze invoerdiensten.

In art. 61 van de Btw-richtlijn worden enige regelingen genoemd en wordt verwezen naar de in art. 156 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen. In art. 61 juncto art. 156 van de Btw-richtlijn worden de volgende regelingen bedoeld:

- goederen die zijn bestemd om bij de douane te worden aangebracht, en in voorkomend geval in tijdelijke opslag te worden geplaatst;
- vrije zone en vrij entrepot;
- douane-entrepot;
- actieve veredeling;
- bepaalde goederen die in de territoriale zee worden toegelaten met betrekking tot boor- of werkeilanden;
- tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer;
- extern douanevervoer.

In art. 61 van de Btw-richtlijn wordt ook naar de artikelen 276 en 277 van de Btw-richtlijn verwezen. Dit ziet op de toepassing van regelingen of situaties bij goederen in de Gemeenschap die direct voorafgaande aan het binnenbrengen in de Gemeenschap in het vrije verkeer waren in een derdelandsgebied.

Bijl, Van Hilten en Van Vliet zijn van mening dat de richtlijngever in art. 16, eerste lid, B, van de Zesde richtlijn (de voorloper van art. 156 van de Btw-richtlijn) waarnaar in art. 7, derde lid, van de Zesde richtlijn werd verwezen kennelijk de regeling behandeling onder douanetoezicht is vergeten op te nemen.<sup>1152</sup> Er is wat voor te zeggen dat art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn mede ziet op behandeling onder douanetoezicht. De regeling behande-

1149. In het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.11.3, is bepaald dat het nultarief bij het laden en lossen van zeeschepen, luchtvaartuigen, binnenschepen, wagons en vrachtauto's, de levering van water, stoom, elektrische stroom, communicatiemiddelen, stikstof en dergelijke omvat.

1150. In het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.11.6, zijn nog enkele diensten vermeld die onder het nultarief vallen. Dit ziet op voorschotprovisies, overnametarieven en verhuur van dekkleden.

1151. Vergelijk Voorschrift tabel II, onderdeel 1.11.5. Dit geldt ook voor bemiddeling bij de vervoerstransactie.

1152. Vergelijk Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 206 met betrekking tot de Zesde richtlijn. Indien het een vergissing is, is deze kennelijk bij de invoering van de Btw-richtlijn, al dan niet bij vergissing, niet hersteld.

ling onder douanetoezicht zorgt er voor dat voorafgaand aan het belastbare feit invoer van goederen aan goederen werkzaamheden kunnen worden verricht, waardoor die goederen onder een voordeliger douanetarief (voor het bewerkte product) kunnen worden ingevoerd. De douaneregeling lijkt bedoeld om te zorgen dat de bewerkingsactiviteit in de Gemeenschap wordt gevestigd en niet in derde landen. Uitgaande van die gedachte ligt het voor de hand de aan behandeling onder douanetoezicht toe te rekenen kosten vrij te stellen van btw. Door de bewerkingskosten van die behandeling buiten de Gemeenschap zou ook geen btw verschuldigd zijn geworden.

Een reden om behandeling onder douanetoezicht toch bewust niet op te nemen onder de diensten met betrekking tot welke een vrijstelling geldt, zou kunnen zijn dat de douaneregeling bedoeld is om een tariefvoordeel van het bewerkte goed te bereiken. Ondanks dit voordeel zou dan wel btw moeten drukken op bewerkingskosten in de Gemeenschap.

Het valt op dat hoofdstuk 10 van de Btw-richtlijn aan de lidstaten de vrije keuze laat om een stelsel van btw-entrepot in te voeren. Indien er echter btw-entrepots zijn, dan zijn de diensten rechtstreeks verband houdende met de invoer van goederen in een btw-entrepot verplicht vrijgesteld.

In Nederland is geen gebruik gemaakt van het invoeren van een vrijstelling voor de levering van bepaalde goederen die in de territoriale zee worden toegelaten. Desondanks zijn de diensten die rechtstreeks verband houden met dergelijke bevoorrading, bijvoorbeeld vervoer naar een boor- of werkeiland, volgens Bijl, Van Hilten en Van Vliet vrijgesteld.<sup>1153</sup> Ik meen echter dat art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn zo moet worden gelezen, dat deze diensten alleen zijn vrijgesteld als de lidstaat ook daadwerkelijk gebruik maakt van de mogelijkheid tot het vrijstellen van bepaalde goederen die in de territoriale zee worden toegelaten.<sup>1154</sup>

Gelet op het voorgaande verdient het aanbeveling dat de tekst van art. 146, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn duidelijker wordt gemaakt.

De goederen zullen zich bij de vrijstellingen van art. 144 van de Btw-richtlijn en van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn veelal onder een douaneregeling in de Gemeenschap bevinden. Ook als geen belastbaar feit invoer van goederen zal plaatsvinden (zoals het geval is bij wederuitvoer) zijn de handelingen vrijgesteld. De in de Btw-richtlijn gebruikte terminologie

<sup>1153</sup> Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 202. Zij schreven over de Zesde richtlijn.

<sup>1154</sup> Het moet voor de toepassing van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn immers gaan om diensten die verband houden met invoer van goederen die onder art. 61 of art. 157, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn valt. Steun voor mijn betoog vind ik in punt 36 van het arrest van het HvJ van 5 juli 2012, nr. C-259/11 (DTZ Zadelhoff vof), ECLI:EU:C:2012:423, BNB 2012/311 m.nt. Van Kesteren, dat luidt: "Daarentegen zou het moeilijk met de opzet van de Zesde richtlijn te verzoenen zijn, indien werd aanvaard dat de verwijzing in art. 13, B, sub c, punt 5, tweede gedachtestreepje, van die richtlijn naar art. 5, lid 3, daarvan, doelt op alle rechten of effecten die in die laatste bepaling zijn genoemd, los van het feit of de lidstaat de hem in die bepaling geboden optie al of niet heeft uitgeoefend."

“diensten rechtstreeks verband houdend (...) met de invoer” (art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn) en de terminologie “betrekking hebben (...) op de invoer van goederen en waarvan de waarde (...) in de maatstaf van heffing is opgenomen” (art. 144 van de Btw-richtlijn) zijn in dit verband enigszins opvallend. Het is bij goederen die zich niet in het vrije verkeer bevinden immers nog maar de vraag of het ooit tot het belastbare feit invoer van goederen zal komen. De goederen kunnen, zolang het belastbare feit invoer van goederen zich nog niet heeft voorgedaan immers ook worden wederuitgevoerd.

Op grond van de artikelen 159 en 160 van de Btw-richtlijn worden onder andere facultatief vrijgesteld de diensten betreffende leveringen van goederen die worden geplaatst in, of zich bevinden in, de in art. 156, eerste lid, aanhef en onderdelen a, b en c, van de Btw-richtlijn bedoelde plaatsen. Met Bijl. Van Hilten en Van Vliet zie ik niet in dat de in de artikelen 159 en 160 van de Btw-richtlijn geregelde vrijstellingen andere diensten op het oog hebben, dan diensten die in art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn reeds verplicht zijn vrijgesteld.<sup>1155</sup> In art. 161, eerste lid, van de Btw-richtlijn, worden facultatief vrijgesteld diensten betrekking hebbende op de levering van goederen die zijn onderworpen aan een regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer of aan een regeling voor douanevervoer. Evenals bij de artikelen 159 en 160 van de Btw-richtlijn lijkt hier sprake van een “dubbele” vrijstelling waarbij de verplichte vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn mijns inziens voorgaat.<sup>1156</sup>

De precieze verhouding tussen de vrijstellingen van art. 144 van de Btw-richtlijn en van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn is onduidelijk. Er lijkt enige overlap te zijn. Het lijkt mij dat deze vrijstellingen gezamenlijk, waar nodig aangevuld met de vrijstellingen van de artikelen 148, aanhef en onderdelen d en g, en 153, van de Btw-richtlijn, zo ongeveer het hele pallet aan invoerdiensten dekken.

De wetgever heeft de tekst van art. 144 van de Btw-richtlijn overgenomen in tabelpost b2.<sup>1157</sup> Bemiddeling op eigen naam valt gelet op het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.12.7, onder tabelpost b2. Bij bemiddeling op naam en voor rekening van derden is gelet op de tekst van het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.12.7, het nultarief tabelpost b4 van toepassing.

Art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn is voor wat betreft de invoer van goederen uitgewerkt in tabelpost b1. Krachtens deze bepaling zijn aan het nultarief onderworpen diensten welke worden verricht ten aanzien van goederen, als zijn bedoeld in tabelpost a1 (van buiten Nederland komende goe-

1155. Bijl. Van Hilten en Van Vliet schreven over de diensten bedoeld in art. 16, eerste lid, C en D, onderdeel a, van de Zesde richtlijn in vergelijking met art. 15, dertiende onderdeel, van de Zesde richtlijn, Bijl. Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 202.

1156. Vergelijk Bijl. Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 202.

1157. Overigens vallen volgens de Staatssecretaris van Financiën, gelet op zijn Voorschrift tabel II, onderdeel 1.11.2, de in art. 144 van de Btw-richtlijn bedoelde vervoersdiensten onder tabelpost b1.



deren die nog niet zijn ingevoerd). Bijl, Van Hilten en Van Vliet<sup>1158</sup> gaan ervan uit, dat de wetgever met het bepaalde in tabelpost b1 heeft bedoeld aan te sluiten bij het rechtstreeks verband houden met de invoer van goederen van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn. Tabelpost b1 heeft taalkundig gezien echter een ruimer toepassingsbereik dan de tekst van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn.<sup>1159</sup> In laatstvermeld artikel wordt immers een rechtstreeks verband vereist. Zoals ik in deze paragraaf heb betoogd kunnen mijns inziens ook diensten die worden verleend nadat het belastbare feit invoer van goederen is opgetreden rechtstreeks verband houden met de invoer van goederen. Gelet op de tekst van tabelpost b1 zijn alleen diensten aan het nuttarief onderworpen die zien op goederen die nog niet zijn ingevoerd.

### **18.3 OVERIGE VRIJSTELLINGEN HOOFDSTUK 5 BTW-RICHTLIJN**

#### **18.3.1 Inleiding**

Hoofdstuk 5 heeft als opschrift “vrijstellingen bij invoer”. In het voorgaande (paragraaf 18.2) is uit dit hoofdstuk art. 144 van de Btw-richtlijn behandeld. Niet alle vrijstellingen bij invoer van goederen worden in hoofdstuk 5 van de Btw-richtlijn behandeld. Er zijn ook vrijstellingen in andere hoofdstukken van de Btw-richtlijn die zien op de invoer van goederen. Te denken valt aan de niet tot hoofdstuk 5 behorende art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, art. 148, aanhef en onderdeel d en g, en het tot hoofdstuk 9 behorende art. 153 van de Btw-richtlijn die ook zien op invoerdiensten.

De plaatsing van art. 14, eerste lid, aanhef en onderdeel i, van de Zesde richtlijn in een apart artikel<sup>1160</sup> in hoofdstuk 5 van de Btw-richtlijn, is overigens vergeleken met de plaatsing van deze regel in de Zesde richtlijn een verbetering. De rest van art. 14 van de Zesde richtlijn (nu opgenomen in art. 143 van de Btw-richtlijn) had immers geen betrekking op diensten bij invoer van goederen.

Enkele vrijstellingen bij invoer van goederen hebben een voorwaardelijk karakter. Dit houdt in dat voor het verlenen van de vrijstelling voorwaarden gelden die zien op de periode na het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van de goederen, zoals een bepaald gebruik van de goederen in de periode na het optreden van het belastbare feit invoer van goederen. Soms geldt ter zake van het belastbare feit invoer van goederen een specifieke vrijstelling. Dat zijn vrijstellingen die gelden tot bepaalde bedragen, welke van toepassing zijn bij personen die zelf geen recht op aftrek van de btw bij invoer van goederen hebben. Bijvoorbeeld kleine zendingen bestemd voor particulieren en reizigersbagage.

<sup>1158</sup> Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 203, met betrekking tot de Zesde richtlijn.

<sup>1159</sup> Vergelijk Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 203, met betrekking tot de Zesde richtlijn.

<sup>1160</sup> Art. 144 van de Btw-richtlijn.

In de volgende paragrafen ga ik in op vrijstellingen uit hoofdstuk 5 van Titel IX van de Btw-richtlijn. In paragraaf 18.3.2 ga ik in op de vrijstelling van het belastbare feit invoer van goederen bij goederen waarvan de levering in het binnenland in ieder geval is vrijgesteld. In paragraaf 18.3.3 ga ik in op de vrijstelling bij de wederinvoer van goederen. In paragraaf 18.3.4 ga ik in op de vrijstellingen voor diplomatieke en consulaire betrekkingen en internationale verplichtingen ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en leveringen en diensten. In paragraaf 18.3.5 ga ik in op de vrijstelling bij de invoer van zeevisserijproducten. In paragraaf 18.3.6 ga ik in op de vrijstelling bij de invoer van gas en elektriciteit. In paragraaf 18.3.7 ga ik in op de vrijstelling bij de invoer van goederen die worden doorgeleverd naar een andere lidstaat. In paragraaf 18.3.8 ga ik in op de invoer en levering van goud. In paragraaf 18.3.9 ga ik in op de levering van goederen die vallen onder enkele richtlijnen.

### 18.3.2 Goederen waarvan de levering in ieder geval is vrijgesteld

In art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn wordt vrijgesteld, zonder recht op aftrek van btw, de definitieve invoer van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen op hun respectievelijke grondgebied<sup>1161</sup> in ieder geval is vrijgesteld. Ik neem aan dat deze vrijstelling samenhangt met de uit art. III van het GATT-Verdrag voortvloeiende verplichting om op ingevoerde goederen geen hogere belastingen te heffen dan op gelijksoortige binnenlandse producten.

Bij leveringen die in de lidstaat van invoer zijn vrijgesteld wordt geen belasting verschuldigd. Bij leveringen in de lidstaat van invoer betekent een vrijstelling zonder een recht op aftrek van btw, dat als er in de lidstaat kosten zijn gemaakt waar btw op drukt, er wel btw blijft drukken op de goederen. Dit betreft de bij de belastingplichtige niet aftrekbare voorbelasting. Het zou strijd opleveren met het GATT-Verdrag als er bij de invoer van dergelijke goederen meer btw wordt verschuldigd dan op gelijksoortige producten in de lidstaat van invoer drukt.

Het is goed mogelijk dat er in het land van uitvoer (waar de goederen vandaan komen) een aan btw vergelijkbare belasting blijft drukken op ingevoerde goederen.<sup>1162</sup> Dit zou er wellicht voor kunnen pleiten het belastbare feit invoer van goederen ter zake van dergelijke goederen vrij te stellen. Er rust immers al een indirecte belastingdruk op de goederen. Het lijkt voor de hand te liggen op de goederen die worden binnengebracht in de Gemeenschap waarbij bij levering in de lidstaat van invoer de levering zou zijn vrijgesteld een btw-druk ter zake

1161. Het gaat om de lidstaat van invoer van de goederen. HvJ 26 februari 2015, nrs. C-144/13, C-154/13 en C-160/13 (VDP Dental Laboratory NV e.a.), ECLI:EU:2015:116, BNB 2015/104 m.nt. Bijl, punt 48.

1162. Er kan in een aantal gevallen van worden uitgegaan dat er in het land van export van de goederen een vergelijkbaar btw-systeem geldt als in de Gemeenschap waarbij wellicht ook indirecte belasting blijft drukken op vrijgestelde prestaties. Volgens Schenk, Thuronyi en Cui 2015 is het Europese btw-systeem wereldwijd gezien het meest heersende btw-systeem. Schenk, Thuronyi & Cui 2015, blz. 48. Indien het belastingstelsel van derde landen echter geen vrijstellingen zonder recht op aftrek van belasting zou kennen en uitvoer van goederen vrijstelt met recht op aftrek van belasting, zal er op de goederen waarvan levering in de Gemeenschap zou zijn vrijgesteld geen met btw vergelijkbare belasting van derde landen op de goederen drukken.

van het belastbare feit invoer van goederen te leggen ter voorkoming van concurrentievervalsing (denk aan het binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen uit een land waar geen met btw vergelijkbare belastingdruk op het uitgevoerde goed blijft rusten). Zonder een vergelijkbare belastingdruk kan immers een concurrentievoordeel ontstaan bij goederen afkomstig uit derde landen.

Er valt in dit verband wat voor te zeggen, bij uitstek in de situatie waarbij er van wordt uitgegaan dat er op de goederen geen met de btw vergelijkbare belasting van buiten de Gemeenschap meer drukt, dat in de lidstaat van invoer van de goederen btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen verschuldigd zou behoren te worden.

De juiste omvang van een dergelijke btw-druk lijkt echter onmogelijk te schatten, zodat het beter lijkt dat maar helemaal geen btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen op deze goederen wordt verschuldigd, ter voorkoming van het schenden van de GATT-regels. Aangezien er echter maar relatief weinig leveringen in de lidstaat van invoer in ieder geval zijn vrijgesteld, zullen de gevolgen die dit vraagstuk kan opleveren voor de internationale concurrentieverhoudingen in de praktijk meevallen.

Voor de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten bij de transactiewaarde van de goederen. Reeds door de maatstaf van heffing wordt in beginsel een te hoge btw-druk op de ingevoerde goederen bereikt, dan de btw-druk op vrijgestelde goederen die reeds van oudsher in het vrije verkeer zijn in de lidstaat van invoer van de goederen.<sup>1163</sup> Op in de lidstaat van invoer geleverde goederen drukt immers normaliter minder btw-druk dan vergelijkbaar met de transactiewaarde<sup>1164</sup> van de goederen vermenigvuldigd met het btw-tarief. Bij goederen die vrijgesteld worden geleverd zonder recht op aftrek van btw drukt op de goederen immers alleen de btw die drukt op de kosten die in verband staan met de levering.

In art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn wordt vrijgesteld, zonder recht op aftrek van btw, de definitieve invoer van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen in het binnenland in ieder geval is vrijgesteld. De vraag is wanneer er sprake is van de levering van goederen die in een land “in ieder geval” zijn vrijgesteld. Deze vraag doet zich met name voor indien levering alleen is vrijgesteld als de leverancier een bepaalde hoedanigheid heeft. Bij het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici kan de vraag worden gesteld of een dergelijke levering in ieder geval is vrijgesteld indien wordt geleverd door een tandarts of tandtechnicus. Deze vrijstelling is immers gebonden aan de hoedanigheid van de leverancier.

<sup>1163</sup>. Vergelijk de conclusie van advocaat-generaal Kokott van 4 september 2014, nrs. C-144/13, C-154/13 en C-160/13 (VDP Dental Laboratory NV e.a.), ECLI:EU:C:2014:2163, gepubliceerd onder HvJ 26 februari 2015, BNB 2015/104 m.nt. Bijl, punt 57.

<sup>1164</sup>. De maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, de douanewaarde, wordt bij voorkeur bepaald aan de hand van de transactiewaarde.

Het HvJ heeft overwogen dat de invoer van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici vallen onder het toepassingsgebied van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn.<sup>1165</sup>

Het HvJ heeft zich er nog niet over uitgelaten of het belastbare feit invoer van goederen ook is vrijgesteld als de invoer van tandprothesen niet plaatsvindt door een tandarts of tandtechnicus. Ik vermoed dat de vrijstelling alleen van toepassing is als wordt ingevoerd door een tandarts of tandtechnicus. Leveringen van tandprothesen zijn immers alleen vrijgesteld als ze plaatsvinden door een tandarts of tandtechnicus. Het lijkt dan niet voor de hand te liggen dat de invoer van tandprothesen wel is vrijgesteld als deze plaatsvindt door iemand die geen tandarts of tandtechnicus is. Als slechts wordt ingevoerd door een tussenpersoon die tandprothesen verwerft ten behoeve van tandartsen of tandtechnici lijkt de vrijstelling ter zake van het belastbare feit invoer van goederen niet van toepassing.

Indien de invoer van tandtechnische werken alleen zou worden vrijgesteld als wordt ingevoerd door een tandarts of tandtechnicus, lijkt daardoor een inbreuk worden gemaakt op het gegeven dat het voor het ontstaan van het belastbare feit invoer van goederen normaliter op zich niet van belang is, wie er is aan te merken als belastingschuldige. Het rekening houden met dergelijke omstandigheden maakt het systeem van btw bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap minder efficiënt. Voorts kan hierbij de vraag worden gesteld of het alleen verschuldigd worden van btw bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap door bepaalde personen in strijd komt met het GATT-Verdrag.

De lidstaten kunnen vrijstelling verlenen voor leveringen van goederen die uitsluitend voor vrijgestelde handelingen zijn gebruikt.<sup>1166</sup> Het lijkt er op dat deze vrijstelling niet op grond van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn, doorwerkt naar het belastbare feit invoer van goederen. Het gaat hier namelijk niet om een specifiek goed waarvan de levering in ieder geval is vrijgesteld. De levering van vrijwel ieder goed kan immers in beginsel worden vrijgesteld op grond van art. 136, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn, mits het goed maar uitsluitend voor vrijgestelde handelingen is gebruikt.<sup>1167</sup> Ter voorkoming van het schenden van het GATT-Verdrag moet mijns inziens, als er sprake is van de invoer van goederen die buiten de Gemeenschap alleen kunnen zijn gebruikt voor handelingen die in de Gemeenschap vrijgesteld zouden zijn geweest (denk aan de invoer van tweedehands tandartsapparatuur),

1165. HvJ 26 februari 2015, nrs. C-144/13, C-154/13 en C-160/13 (VDP Dental Laboratory NV e.a.), ECLI:EU:2015:116, BNB 2015/104 m.nt. Bijl, punten 51 t/m 54.

1166. Art. 136, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn. In Nederland is dit uitgewerkt in art. 11, eerste lid, aanhef en onderdeel r, van de Wet.

1167. De vrijstelling van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn ziet mijns inziens ook niet op leveringen van goederen na het belastbare feit invoer van goederen, als de goederen ook voor het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen konden worden geleverd en de levering van nog niet ingevoerde goederen door de lidstaat waar de goederen worden ingevoerd wordt vrijgesteld.

wel vrijstelling worden verleend. Volgens Terra moet een zekere verstoring worden aanvaard.<sup>1168</sup>

In het arrest van het HvJ in de zaak *Commissie/Italië*<sup>1169</sup> ging het over de invoer van goederen in Italië. Italië had alle binnenlandse leveringen van gratis monsters van geringe waarde vrijgesteld. Door niet te regelen dat alle invoer van gratis monsters van geringe waarde werden vrijgesteld, was Italië naar het oordeel van het HvJ niet de verplichtingen nagekomen die op haar rustte op grond van art. 14 van de Zesde richtlijn (het artikel waar de hier beschreven vrijstelling in de Zesde richtlijn was opgenomen). Als er in de lidstaat van invoer van de goederen dus een vrijstelling geldt voor monsters van geringe waarde, dan dient er ook voor invoer van dergelijke goederen een vrijstelling te gelden.

In de Wet is de vrijstelling van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn uitgewerkt in art. 21, aanhef en onderdeel c, van de Wet. Vrijgesteld is de invoer van goederen waarvan de levering in Nederland in elk geval is vrijgesteld.

### 18.3.3 Wederinvoer

Op grond van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn is vrijgesteld de wederinvoer van goederen in de toestand waarin zij zijn uitgevoerd, door degene die de goederen heeft uitgevoerd, indien de betreffende goederen voor vrijstelling van de rechten bij invoer in aanmerking komen. De vrijstelling van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn geldt alleen voor de wederinvoer van goederen “door degene die deze heeft uitgevoerd”. De vrijstelling is gekoppeld aan de vrijstelling van de rechten bij invoer.

In de artikelen 185 tot en met 187 van het CDW juncto art. 844 e.v. van het UCDW wordt de douanevrijstelling voor terugkerende goederen geregeld. Op grond van art. 185 van het CDW geldt er een douanevrijstelling voor terugkerende goederen. Hierbij geldt niet de eis dat de goederen worden wederingevoerd door degene die deze heeft uitgevoerd.<sup>1170</sup> De vrijstelling van art. 185 van het CDW is niet geregeld in het hoofdstuk vrijstellingen, maar in het hoofdstuk “terugkerende goederen” deel uitmakende van een titel over begunstigende verrichtingen.

In de Wet is de vrijstelling geregeld in art. 21, aanhef en onderdeel a, van de Wet, op grond waarvan wordt vrijgesteld de invoer van goederen waarvoor aanspraak op vrijstelling van douanerechten bestaat. Ik neem aan dat art. 21,

<sup>1168</sup> Terra 1984, blz. 198.

<sup>1169</sup> HvJ 21 juni 1988, nr. 257/86 (*Commissie/Italië*), ECLI:EU:C:1988:324, Jur. blz. 03249.

<sup>1170</sup> Overigens ligt bij particulariseren de bewijslast ten aanzien van de status van goederen, die op het eerste gezicht niet voor handelsdoeleinden zijn bestemd, en die naar algemeen gebruik tot een normale bagage of tot een normale dracht gerekend mogen worden niet primair op de reiziger. Slecht bij gerede twijfel over de juistheid van de aangifte aan de hand van objectieve criteria kunnen de douaneautoriteiten van belanghebbende nader bewijs verlangen. Hof Amsterdam 27 januari 2011, nr. P10/00002, ECLI:NL:GHAMS:2011:BP3304.

aanhef en onder a, van de Wet ook ziet op vrijgestelde goederen in de zin van art. 185 van het CDW. Op grond van de tekst van art. 21, aanhef en onder a, van de Wet lijkt voor de btw-vrijstelling niet vereist dat de wederinvoer plaatsvindt door degene die de goederen heeft uitgevoerd.<sup>1171</sup>

De vrijstelling is uitgewerkt in art. 7:26 van de Algemene douaneregeling. In art. 7:26 van de Algemene douaneregeling wordt een voorwaarde gesteld die in de Btw-richtlijn niet voorkomt: de vrijstelling wordt alleen verleend als wordt aangetoond dat op de terugkerende goederen btw drukt. Het lijkt mij dat deze voorwaarde mag worden gesteld.<sup>1172</sup> Het zou in het btw-systeem niet zo behoren te zijn dat goederen zonder btw-druk worden uitgevoerd en dat die goederen dan vervolgens vanwege de vrijstelling voor wederinvoer zonder btw-druk weer in het vrije verkeer van de Gemeenschap komen met als reden van het verlenen van de vrijstelling bij wederinvoer het enkele feit dat de goederen eerder zijn uitgevoerd door degene die de goederen invoert. Normaliter zal er geen sprake zijn van btw-druk als goederen zijn uitgevoerd in verband met een belaste levering of als degene die de goederen heeft uitgevoerd de btw in aftrek heeft mogen brengen.

#### 18.3.4 Diplomatieke betrekkingen en internationale verplichtingen

De vrijstellingen van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdelen f, g, h en i, van de Btw-richtlijn hangen samen met diplomatieke en consulaire betrekkingen en internationale verplichtingen. In art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel f, van de Btw-richtlijn wordt vrijgesteld de invoer van goederen in het kader van diplomatieke en consulaire betrekkingen, wanneer voor de goederen een vrijstelling van invoerrechten geldt. Hier wordt dus voor de btw aangesloten bij de douanerechten. In art. 143, eerste lid, aanhef en onderdelen g, h en i, van de Btw-richtlijn wordt vrijgesteld de invoer van goederen verricht door internationale instellingen welke als dusdanig door de overheid van het land waar zij zijn gevestigd zijn erkend, alsmede door de leden van deze instellingen, dit binnen de beperkingen en onder de voorwaarden die zijn vastgelegd door de internationale verdragen tot oprichting van deze instellingen of door de vestigingsovereenkomsten, de invoer van goederen verricht in de lidstaten die partij zijn bij de NAVO, door de strijdkrachten van andere staten die partij zijn bij het NAVO-verdrag, ten behoeve van deze strijdkrachten of het hen begeleidend burgerpersoneel of voor de bevoorrading van hun messes of kantines, voor zover de betreffende strijdkrachten deelnemen aan de gemeenschappelijke defensie-inspanning en de invoer van goederen door strijdkrachten van het Verenigd Koninkrijk gestationeerd op Cyprus.

De Nederlandse wetgever heeft deze vrijstellingen uitgewerkt in de artikelen 32 tot en met 40 Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 (hierna: uitvoeringsregeling AWR). Deze hier behandelde vrijstellingen hangen

<sup>1171</sup>. Vergelijk Vrouwenvelder 2011.

<sup>1172</sup>. Vergelijk Van Vliet 1998, blz. 121. Van Vliet schreef over art. 101 van de Douaneregeling, de rechtsvoorganger van art. 7:26 van de Algemene douaneregeling.

samen met internationale overeenkomsten en verdragen. Ook de betreffende vrijstellingen voor de douanerechten hangen samen met deze internationale overeenkomsten en verdragen.

Naast de vrijstelling bij het belastbare feit invoer van goederen is er een vrijstelling voor leveringen en diensten in verband met consulaire verplichtingen. Deze vrijstelling van art. 151 van de Btw-richtlijn staat in de Btw-richtlijn in het hoofdstuk “vrijstellingen voor bepaalde met uitvoer gelijkgestelde handelingen”. Om de vrijstelling te genieten hoeven goederen meestal niet te worden uitgevoerd.

Op grond van art. 151 van de Btw-richtlijn zijn leveringen en diensten in het kader van diplomatieke en consulaire betrekkingen vrijgesteld. Ook zijn vrijgesteld leveringen en diensten bestemd voor internationale instellingen welke als dusdanig door de overheid van het land waar zij zijn gevestigd zijn erkend, alsmede leveringen en diensten voor de leden van deze instellingen en onder de voorwaarden die zijn vastgesteld door de internationale verdragen tot oprichting van deze instellingen of door de vestigingsovereenkomsten. Voorts zijn vrijgesteld leveringen en diensten bestemd voor NAVO-strijdkrachten van andere landen of verricht voor een andere lidstaat bestemd voor NAVO-strijdkrachten niet deel uitmakende van de NAVO-strijdkrachten van de lidstaat van bestemming. Deze NAVO-vrijstellingen gelden voor zover de strijdkrachten deelnemen aan de gemeenschappelijke defensie-inspanning. Ten slotte zijn vrijgesteld leveringen en diensten verricht voor de strijdkrachten van het Verenigd Koninkrijk die zijn gestationeerd op Cyprus. Voor goederen die niet buiten het land worden verzonden of vervoerd en voor diensten kan de vrijstelling worden toegekend in de vorm van een belastingteruggaaf.

In Nederland is de vrijstelling geregeld in art. 39 van de AWR, de artikelen 32 tot en met 40 van de Uitvoeringsregeling AWR, de artikelen 92 tot en met 101 van de Douaneregeling en in verschillende internationale overeenkomsten. De regeling voor diplomatieke vrijstellingen wordt behandeld in het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 21 januari 2003, nr. IFZ2002/1208M, BNB 2003/130. Op het gebied van intracommunautaire verwervingen geldt het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 11 juni 1993, nr. IFZ 93/342, gewijzigd bij besluit van 17 april 1998, nr. IFZ98/123, V-N 1998/31.22. Dit besluit regelt de aankopen van goederen en diensten door een rechthebbende gevestigd in een andere lidstaat. Veelal wordt de vrijstelling bij wijze van teruggaaf geregeld.

### 18.3.5 Zeevisserijproducten

De invoer in havens, door zeevisserijbedrijven, van zeevisserijproducten, niet bewerkt of verwerkt of nadat deze producten met het oog op de afzet een bederfwerende behandeling hebben ondergaan en die nog niet zijn geleverd, is vrijgesteld op grond van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel j, van de Btw-richtlijn.

In art. 188 van het CDW wordt een vrijstelling van douanerechten voor visserij-producten geregeld.

De Nederlandse regelgever heeft de vrijstelling voor de btw uitgewerkt in art. 28y van de Wet. In art. 28y van de Wet is een vrijstelling met een recht op aftrek van btw geregeld voor de invoer en de levering aan veilingen van vis-, schaal-, schelp-, en weekdieren die worden aangebracht per schip dat terugkeert van de visvangst, of per ventjager. De vrijstelling met een recht op aftrek van btw geldt niet voor vis die wordt binnengebracht met een handelsschip (door personen die de vis niet zelf hebben gevangen). Niet alleen de invoer van vis, maar ook de levering aan de veiling na de invoer van de vis valt op grond van art. 28y van de Wet onder de vrijstelling met een recht op aftrek van btw. Van Vliet<sup>1173</sup> vraagt zich af of art. 14, eerste lid, onderdeel h, van de Zesde richtlijn (de rechtsvoorganger van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel j, van de Btw-richtlijn) de vrijstelling met een recht op aftrek van btw voor de levering wel mogelijk maakt.<sup>1174</sup>

### 18.3.6 Invoer van gas en elektriciteit

In art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel l, van de Btw-richtlijn wordt de invoer van gas via het aardgasdistributiesysteem, of de invoer van elektriciteit, vrijgesteld.

In Nederland is deze vrijstelling opgenomen in art. 20, tweede lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet. Volgens Terra en Wattel<sup>1175</sup> moet de invoer van gas en elektriciteit worden vrijgesteld om dubbele heffing van belasting, namelijk op import en levering, te voorkomen.

### 18.3.7 Doorlevering naar andere lidstaat

Op grond van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn is vrijgesteld de invoer van vanuit een derdelandsgebied of een derde land verzonden of vervoerde goederen in een andere lidstaat dan de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer, indien de levering van deze goederen, verricht door de importeur die op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, overeenkomstig art. 138 van de Btw-richtlijn is vrijgesteld.

1173. Van Vliet 1998, blz. 228.

1174. In het "first report from the commission to the council on the application of the common system of value added tax, submitted in accordance with Article 34 of the Sixth Council Directive (77/388/EEC) of 17 May 1977), COM(83) final, Commission of the European Communities", 14 december 1983, wordt in Annex I, blz. 87, echter door de Commissie opgemerkt dat Nederland op grond van 27, vijfde lid, van de Zesde richtlijn heeft aangemeld een regeling voor "zero-rating of imports and supplies by auction of fish landed by vessels returning from fishing". Art. 27, vijfde lid, van de Zesde richtlijn is de rechtsvoorganger van art. 394 van de Btw-richtlijn, op grond waarvan lidstaten bepaalde maatregelen die zij reeds toepasten voor 1 januari 1977 mogen blijven toepassen mits zij de Commissie hiervan in kennis stellen.

1175. Terra & Wattel 2012, blz. 369.



In art. 138 van de Btw-richtlijn wordt de levering in verband met een intracommunautaire verwerving vrijgesteld. De regeling van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn ziet dus op goederen die na het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen intracommunautair worden geleverd. Het is een alleszins redelijke regeling dat een invoer van goederen wordt vrijgesteld, als de goederen naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd en daar intracommunautair worden verworven.

Bijzonder aan deze vrijstelling is dat er een verband wordt gelegd tussen de vrijstelling van btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen die niet afhankelijk is van de goederen die worden ingevoerd, of van bijvoorbeeld de vraag of het goed bij een levering zou zijn vrijgesteld, maar dat een verband wordt gelegd met een, al dan niet fictieve, levering van de goederen door de importeur van de goederen die op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden.

Onder het regime van de Zesde richtlijn moest het bij deze vrijstelling gaan om een importeur in de zin van art. 21, tweede lid, van de Zesde richtlijn. Dat artikel zag op fiscaal vertegenwoordigers. Hoewel gelet op de considerans van de Btw-richtlijn met de Btw-richtlijn geen wijzigingen zijn beoogd, valt te constateren dat het onder de Btw-richtlijn moet gaan om een importeur die op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden. Dit hoeft dus geen fiscaal vertegenwoordiger te zijn. Het gaat dus om goederen die worden aangegeven voor het vrije verkeer en direct daarna door de importeur (al dan niet fictief) worden geleverd wat leidt tot een intracommunautaire verwerving in een andere lidstaat dan de lidstaat van invoer van de goederen.

Op grond van art. 21, aanhef en onderdeel d, van de Wet wordt vrijgesteld de invoer van goederen die worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat wanneer degene die de goederen heeft ingevoerd deze levert met toepassing van tabelpost a6. Dit is uitgewerkt in art. 16b van de Uitvoeringsbeschikking. Op grond van de Btw-richtlijn mogen lidstaten voorwaarden stellen voor deze vrijstelling om een juiste en eenvoudige toepassing ervan te waarborgen en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Art. 16b van de Uitvoeringsbeschikking eist een vergunning van de inspecteur. Kennelijk acht de Nederlandse regelgever een voorafgaande vergunningplicht dus nodig om een juiste en eenvoudige toepassing ervan te waarborgen en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.

De vrijstelling van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn betreft een vrijstelling. De vraag is of deze vrijstelling een recht op aftrek van btw met zich brengt. De vrijstelling van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn wordt namelijk, in tegenstelling tot art. 138 van de Btw-richtlijn niet genoemd in art. 169 van de Btw-richtlijn.

De ratio van de vrijstelling lijkt mij te duiden op een vrijstelling met een recht op aftrek van btw. Indien de vrijstelling er niet geweest zou zijn, waren de betreffende goederen in het merendeel van de gevallen belast ingevoerd, dus met recht op aftrek van btw. De intracommunautaire levering zou vervolgens op grond van art. 138 van de Btw-richtlijn zijn vrijgesteld met recht op aftrek van btw. Als zich in de lidstaat van invoer het belastbare feit invoer van goederen voordoet en dat zal worden gevolgd door een intracommunautaire verwerving in een andere lidstaat, zal vanwege de, al dan niet fictieve, levering in de lidstaat van invoer een recht op aftrek van btw bestaan ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, ook bij belastingplichtigen die in de lidstaat van aankomst van de goederen vrijgestelde prestaties verrichten. De vrijstelling van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn is naar ik aanneem bedoeld, om het wat de voldoening van btw betreft wat makkelijker te maken bij internationale transacties en niet om een nadeel teweeg te brengen op het gebied van de aftrek van btw.

Het verdient aanbeveling een verwijzing naar art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn op te nemen in art. 169, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn.

In het kader van btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is van belang, dat wordt gekeken of voor het goed dat wordt ingevoerd wellicht een vrijstelling van btw geldt. Een vrijstelling hangt normaliter af van het goed dat wordt ingevoerd of van het antwoord op de vraag door wie er wordt ingevoerd (bijvoorbeeld bij de diplomatieke vrijstellingen). Voor de verschuldigdheid van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen dient echter mijns inziens bij voorkeur bij vrijstellingen geen koppeling te worden gelegd met het geplande gebruik van het ingevoerde goed voor belaste activiteiten. Het belastbare feit invoer van goederen is nu eenmaal een heel ander belastbaar feit dan de levering van een goed. Het belastbare feit invoer van goederen en een levering van goederen vinden normaliter op verschillende tijdstippen plaats. Het koppelen van een vrijstelling bij invoer aan het gebruik van een goed maakt het lastig de toepassing van een vrijstelling vast te stellen of te controleren. Aan de in deze paragraaf beschreven vrijstelling van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn voor goederen die worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat en aan de vrijstelling van art. 164 van de Btw-richtlijn (zie paragraaf 27.5), kan echter een zekere praktische inslag niet worden ontzegd.

Bij het belastbare feit van de intracommunautaire verwerving zijn drie categorieën gevallen vrijgesteld. Naast de categorie intracommunautaire verwervingen van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen in ieder geval op het grondgebied van de lidstaat is vrijgesteld is ook de intracommunautaire verwerving van goederen waarvan de invoer in ieder geval op grond van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel a, b, c, of e tot en met l, van de Btw-richtlijn vrijgesteld. Bij de intracommunautaire verwerving van goederen zijn dus alle vrijstellingen bij invoer van toepassing, met uitzondering van de in deze paragraaf behandelde vrijstelling van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn. In plaats daarvan geldt er bij het belastbare feit van de intracommunautaire

verwerving nog een categorie vrijgestelde gevallen die niet geldt voor het belastbare feit invoer van goederen. Het betreft de vrijstelling voor de intracommunautaire verwerving van goederen waarvoor de afnemer van de goederen op grond van art. 170 of 171 van de Btw-richtlijn in ieder geval recht heeft op volledige teruggaaf van de btw die krachtens art. 2, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn zou zijn verschuldigd. Deze vrijstelling van intracommunautaire verwervingen doet de vraag rijzen waarom in de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen geen vrijstelling wordt verleend als er toch een volledig recht op aftrek van btw op grond van art. 170 of art. 171 van de Btw-richtlijn bestaat en de belastingschuldige ter zake van zijn of haar activiteiten geen btw is verschuldigd.

Ik meen dat het lastig en praktisch onwenselijk is om in de massaliteit van het proces van het invoeren van goederen een vrijstelling te koppelen aan de aftrekpositie van de afnemer. Het belastbare feit invoer van goederen wordt immers verschuldigd ter zake van de grensoverschrijding en wordt in beginsel niet verschuldigd op de reguliere btw-aangifte. Anderzijds volgt uit onder andere de vrijstelling van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn dat de uniewetgever in bepaalde gevallen een koppeling aan het gebruik van de goederen wenselijk heeft geacht.

### **18.3.8 Invoer en levering van goud**

Op grond van art. 152 van de Btw-richtlijn<sup>1176</sup> is vrijgesteld de levering van goud aan centrale banken. In art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel k, van de Btw-richtlijn wordt de invoer van goud door centrale banken vrijgesteld.

Op grond van tabelpost a5 geldt er in Nederland een nultarief voor de levering en de invoer van goud bestemd voor centrale banken. Hoewel het bij art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel k, van de Btw-richtlijn gaat om invoer door centrale banken en bij tabelpost a5 om invoer bestemd voor centrale banken, gaat het volgens Bijl, Van Hilten en Van Vliet<sup>1177</sup> niet om een groot verschil. Onder invoer van goud door centrale banken kan volgens hen namelijk mede worden begrepen de invoer van goud in opdracht van een centrale bank. Bij de toepassing van de vrijstelling van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel k, van de Btw-richtlijn is er geen recht op aftrek van btw. Tabelpost a5 brengt wel een recht op aftrek van btw met zich.

Volledigheidshalve merk ik op dat art. 346 van de Btw-richtlijn een vrijstelling bevat voor de invoer van beleggingsgoud. In de artikelen 354 en 355 van de Btw-richtlijn wordt geregeld in welke gevallen er recht op aftrek van btw bestaat.

<sup>1176</sup> Overigens deel uitmakend van een hoofdstuk met als titel "vrijstellingen voor bepaalde met uitvoer gelijkgestelde handelingen".

<sup>1177</sup> Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 216 met betrekking tot art. 14, eerste lid, aanhef en onderdeel j en art. 15, elfde onderdeel, van de Zesde richtlijn.

### 18.3.9 Goederen vallende onder enkele richtlijnen

Op grond van art. 14, eerste lid, aanhef en letter d, van de Zesde richtlijn werd vrijgesteld de definitieve invoer van goederen waarvoor een andere douanevrijstelling gold dan die bedoeld in het gemeenschappelijk douanetarief. Dit gold ook voor de invoer van goederen die reeds in het vrije verkeer waren afkomstig uit tot het douanegebied, maar niet tot de Gemeenschap zoals gedefinieerd in de Btw-richtlijn, behorende gebieden, in gevallen waarin vrijstelling van douanerechten zou bestaan als de goederen zouden zijn ingevoerd zoals goederen die niet in het vrije verkeer waren.

Deze vrijstelling was uitgewerkt in een tweetal richtlijnen: richtlijn 69/169/EEG van de Raad van 28 mei 1969, inzake de harmonisatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen met betrekking tot de vrijstellingen van omzetbelastingen en accijnzen die bij invoer worden geheven in het internationale reizigersverkeer,<sup>1178</sup> zoals gewijzigd bij richtlijn 94/4/EG<sup>1179</sup> en richtlijn 83/181/EEG van de Raad van 28 maart 1983 houdende bepaling van de werkingssfeer van art. 14, lid 1, sub d), van Richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde voor de definitieve invoer van bepaalde goederen.<sup>1180</sup> Bij de overgang naar de Btw-richtlijn is er een extra richtlijn bijgekomen en is de vrijstelling in art. 143, eerste lid, aanhef en onderdelen b en c, van de Btw-richtlijn opgenomen, waarbij specifiek wordt verwezen naar drie richtlijnen en dus niet meer de algemene formule wordt gebruikt dat is vrijgesteld de definitieve invoer van goederen waarvoor een andere douanevrijstelling geldt, dan die bedoeld in het gemeenschappelijk douanetarief. In art. 14, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Zesde richtlijn was bepaald dat de lidstaten de mogelijkheid hadden de vrijstelling niet te verlenen indien de concurrentievoorwaarden door het verlenen van de vrijstelling ernstig konden worden verstoord. In art. 145 van de Btw-richtlijn wordt bepaald dat lidstaten in afwachting van het inwerkingtreden van nadere bepalingen nationale voorschriften mogen toepassen om verstoring van de mededinging te beperken.

Eén van de in art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn bedoelde richtlijnen, richtlijn 69/189/EEG, is elf maanden na invoering van de Btw-richtlijn vervangen door richtlijn 2007/74/EG.<sup>1181</sup> Een andere richtlijn, richtlijn 83/181/EEG, is vervangen door richtlijn 2009/132/EG.<sup>1182</sup>

<sup>1178</sup> PbEG, 1969, L 133/6.

<sup>1179</sup> Richtlijn 94/4/EG van de Raad van 14 februari 1994 tot wijziging van de Richtlijnen 69/169/EEG en 77/388/EEG en houdende verhoging van het niveau van de vrijstellingen voor reizigers uit derde landen en van de grenzen voor belastingvrije aankopen tijdens intracommunautaire reizen, PbEG, 1994, L 60/14.

<sup>1180</sup> PbEG, 1983, L 105/38.

<sup>1181</sup> Richtlijn 2007/74/EG van de Raad van 20 december 2007 betreffende de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde en accijnzen op goederen die worden ingevoerd door reizigers komende uit derde landen, PbEU, 2007, L 346/6.

<sup>1182</sup> Richtlijn 2009/132/EG van de Raad van 19 oktober 2009 houdende bepaling van de werkingssfeer van art. 143, onder b) en c), van Richtlijn 2006/112/EG met betrekking tot de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor de definitieve invoer van bepaalde goederen, PbEU, 2009, L 292/5.

In art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn wordt vrijgesteld de definitieve invoer van goederen die valt onder de richtlijnen 69/169/EEG, 83/181/EEG en 2006/79/EG van de Raad. De drie bedoelde richtlijnen, waarvan er dus inmiddels twee zijn vervangen door een andere richtlijn, zal ik in deze paragraaf behandelen.

In art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn wordt vrijgesteld de definitieve invoer van goederen in het vrije verkeer afkomstig uit een derdelandsgebied dat deel uitmaakt van het douanegebied van de Gemeenschap, die voor de in onderdeel b bedoelde vrijstelling in aanmerking zouden komen indien zij waren ingevoerd. Deze bepaling is noodzakelijk, omdat de verschillende richtlijnen bedoeld in onderdeel b slechts zien op invoer van uit derde landen afkomstige goederen.<sup>1183</sup>

Op grond van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdelen b en c, van de Btw-richtlijn wordt dus vrijgesteld de invoer van goederen die valt of zou vallen onder één van de richtlijnen 2006/79/EG,<sup>1184</sup> 2007/74/EG, en 2009/132/EG.

In richtlijn 2007/74/EG wordt de vrijstelling geregeld voor in derde landen aangeschafte goederen van reizigers die in de Gemeenschap terugkeren vanuit een derde land.

In richtlijn 2009/132/EG van de Raad van 19 oktober 2009 houdende bepaling van de werkingssfeer van art. 143, onder b) en c), van Richtlijn 2006/112/EG met betrekking tot de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor de definitieve invoer van bepaalde goederen, wordt een aantal vrijstellingen opgesomd dat de lidstaten bij de invoer van goederen moet toekennen. Dit zijn (dit overzicht bevat overigens niet alle precieze voorwaarden, maar geeft een algemeen beeld):

- invoer van persoonlijke goederen van particulieren uit landen buiten de Gemeenschap:
  - persoonlijke goederen van natuurlijke personen die, buiten door de bevoegde autoriteiten toegestane afwijkingen, ten minste twaalf maanden buiten de Gemeenschap hun normale verblijfplaats hebben gehad en die hun normale verblijfplaats naar de Gemeenschap overbrengen;
  - goederen die worden ingevoerd ter gelegenheid van een huwelijk;
  - persoonlijke goederen, verkregen in het kader van een erfopvolging.

<sup>1183</sup>. Bij de vrijstelling van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn voor de definitieve invoer van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen in de lidstaat van invoer in ieder geval is vrijgesteld, is geen afzonderlijke bepaling nodig voor goederen uit het vrije verkeer van een derdelandsgebied. Het gaat immers om een vrijstelling van het belastbare feit invoer van goederen, en dat kan ook plaatsvinden bij goederen uit het vrije verkeer van derdelandsgebieden. Doordat de vrijstelling van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn is gekoppeld aan specifieke richtlijnen die alleen zien op goederen uit derde landen is voor de goederen uit het vrije verkeer van een derdelandsgebied een afzonderlijke bepaling noodzakelijk.

<sup>1184</sup>. Richtlijn 2006/79/EG van de Raad van 5 oktober inzake de belastingvrijstellingen die van toepassing zijn bij invoer van uit derde landen afkomstige kleine zendingen goederen zonder commercieel karakter (gecodificeerde versie), PbEU, 2006, L 286/15.

- uitzetten, studiebenodigdheden en andere roerende goederen van scholieren en studenten.
- invoer met een te verwaarlozen waarde: vrijstelling kan door de lidstaten worden verleend voor goederen waarvan de waarde tussen de € 10 en € 22 bedraagt. De lidstaten kunnen goederen die in het kader van postorderverkoop zijn ingevoerd, uitsluiten van deze vrijstelling.
- kapitaalgoederen en andere uitrusting, ingevoerd ter gelegenheid van het verleggen van activiteiten: vrijstelling kan verleend worden voor kapitaalgoederen en andere uitrusting, toebehorend aan bedrijven die hun activiteiten in het derde land of derdelandsgebied definitief staken om een soortgelijke activiteit te komen uitoefenen in de Gemeenschap. Deze vrijstelling geldt overigens niet voor goederen die zijn bestemd voor een activiteit die op grond van de artikelen 132, 133, 135 en 136 van de Btw-richtlijn is vrijgesteld. Terra<sup>1185</sup> merkt op dat de vrijstelling van invoerrecht (op economische gronden) voor goederen, welke worden ingevoerd ter gelegenheid van de overbrenging van een onderneming waarvan de activiteit in het land van herkomst definitief wordt gestaakt, niet zondermeer gerechtvaardigd is voor de btw. Ik sluit me bij deze opvatting aan. De vrijstelling tracht kennelijk te bereiken dat bij belaste ondernemingen die hun activiteiten naar de Gemeenschap overbrengen zoveel mogelijk het berekenen van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt voorkomen. Dit betekent een financieringsvoordeel. Het valt op dat de voor de vrijstelling een uitzondering wordt gemaakt voor de vrijgestelde activiteiten van de artikelen 132, 133, 135 en 136 van de Btw-richtlijn. Mij is voorsnog onduidelijk waarom geen uitzondering is opgenomen voor de zogenoemde bijzondere regelingen van titel XII van de Btw-richtlijn, zoals voor landbouwproducten.<sup>1186</sup> Ook zou het zich kunnen voordoen dat als (belaste) ondernemingen na korte tijd worden gestaakt worden de goederen die tot de onderneming behoren btw-vrij in de privésfeer terechtkomen. Een heffing in de zin van art. 18, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn zal zich dan niet voordoen, nu er ter zake van het belastbare feit invoer van goederen geen btw op de kapitaalgoederen van het bedrijf heeft gedrukt.

Het lijkt mij overigens dat een regeling voor het btw-vrij verplaatsen van bedrijven naar de Gemeenschap juist bij ondernemingen die vrijgestelde activiteiten verrichten gerechtvaardigd zou kunnen zijn. Ervan uitgaande dat in derde landen een stelsel van indirecte belastingen geldt vergelijkbaar aan de btw, zal er op belaste ondernemingen, vanwege het recht op aftrek van indirecte belastingen, geen indirecte belastingen drukken, zodat het weinig bezwaarlijk lijkt als de goederen van de onderneming bij overbrenging naar de Gemeenschap worden getroffen door btw-druk. Bij bedrijven die vrijgestelde activiteiten verrichten lijkt het minder voor de hand te liggen dat op goederen van die onderneming geen indirecte belastingen drukt, of dat er belastingen drukken die bij uitvoer van de goederen kunnen worden teruggevraagd. In

1185. Terra 1984, blz. 83.

1186. Ik merk hierbij op dat de trend in de landbouw overigens al jaren veeleer een verplaatsing van landbouwbedrijven vanuit de Gemeenschap naar elders lijkt en niet andersom. Bovendien kiezen vele landbouwbedrijven vanwege de kapitaalintensiteit van hun bedrijven ervoor om geen gebruik te maken van de landbouwregeling.

dergelijke gevallen leidt het verschuldigd worden van btw ter zake van het overbrengen van een onderneming naar de Gemeenschap vermoedelijk tot een dubbele druk van indirecte belastingen.

- invoer van bepaalde landbouwproducten en de invoer van zaaigoed, meststoffen en producten voor de behandeling van bodem en gewassen, bestemd voor de exploitatie van bepaalde landerijen welke in de Gemeenschap gelegen zijn in de onmiddellijke nabijheid van een derde land of derdelandsgebied.
- invoer van therapeutische stoffen, geneesmiddelen, proefdieren en biologische of chemische stoffen.
- goederen voor instellingen met een liefdadig of filantropisch karakter:
  - goederen ingevoerd voor algemene doeleinden;
  - goederen ingevoerd ten behoeve van gehandicapten;
  - goederen ingevoerd ten bate van slachtoffers van rampen.
- invoer in verband met bepaalde internationale betrekkingen:
  - als eerbewijs verleende onderscheidingen en beloningen;
  - geschenken ontvangen in het kader van internationale betrekkingen;
  - goederen bestemd om door vorsten en staatshoofden te worden gebruikt.
- invoer van goederen voor klantenwerving:
  - monsters van goederen, met onbeduidende waarde;
  - drukwerk en voorwerpen voor reclamedoeleinden;
  - goederen die worden gebruikt of verbruikt tijdens tentoonstellingen en dergelijke.
- goederen die worden ingevoerd met het oog op onderzoek, analyses of proefnemingen.
- diverse vrijstellingen:
  - zendingen voor instellingen die bevoegd zijn ter zake van de bescherming van auteursrechten of de bescherming van industriële of commerciële eigendom;
  - documentatiemateriaal van toeristische aard;
  - diverse bescheiden en voorwerpen;
  - hulpmateriaal voor de stuwing en bescherming van goederen tijdens vervoer;
  - brandstoffen en smeermiddelen in motorvoertuigen te land;
  - goederen voor de aanleg, het onderhoud of de verfraaiing van gedenktekens of begraafplaatsen van oorlogsslachtoffers;
  - lijkkisten en lijkkurnen die een stoffelijk overschot bevatten<sup>1187</sup> en grafornamenten.

In art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn is ten slotte nog genoemd richtlijn 2006/79/EG van de Raad van 5 oktober 2006 inzake de belastingvrijstellingen die van toepassing zijn bij invoer van uit derde landen afkomstige kleine zendingen goederen zonder commercieel karakter.

De wetgever heeft deze vrijstellingen uitgewerkt in art. 21, aanhef en onderdelen a en b, van de Wet en in hoofdstuk 7 van de Algemene douaneregeling. Het

<sup>1187</sup>. Een persoon wordt dus niet na zijn of haar overlijden een goed waarvoor bij invoer in de Gemeenschap btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd.

betreft vrijstellingen zonder recht op aftrek van btw. Ik merk op dat de Btw-richtlijn dus aansluit bij de vrijstellingen van specifieke richtlijnen op het gebied van de btw. In art. 21, aanhef en onderdelen a en b, van de Wet wordt deze vrijstelling uitgewerkt door vrijstelling te verlenen voor de invoer van goederen waarvoor aanspraak op vrijstelling van douanerechten bestaat. Omdat de vrijstellingen voor de btw op onderdelen afwijken van de vrijstellingen van de douanerechten, is de tekst van de Wet daarmee te onnauwkeurig. Het verdient aanbeveling deze tekst aan te passen.

#### 18.4 VRIJSTELLINGEN DOUANERECHTEN

De meeste douanevrijstellingen worden geregeld in Verordening nr. 1186/2009<sup>1188</sup>. Het valt op dat er voor de btw een uitwerking in richtlijn 2009/132/EG nodig is, terwijl er ook al een verordening voor douanevrijstellingen is waarbij in beide regelingen ongeveer hetzelfde wordt vrijgesteld. Voor de hand liggend zou zijn geweest de verordening voor de douanevrijstellingen ook van toepassing te laten zijn voor de btw, voor zover nodig aangevuld met enkele uitzonderingen. Dit roept de vraag op wat de verschillen zijn tussen de vrijgestelde goederen in richtlijn 2009/132/EG en de vrijgestelde goederen uit Verordening nr. 1186/2009.

Overigens zijn niet alle douanevrijstellingen volledig geregeld in Verordening nr. 1186/2009. Zo zijn er ook douanevrijstellingen geregeld in aparte verordeningen.<sup>1189</sup> Daarnaast gelden er douanevrijstellingen gebaseerd op internationale verdragen.<sup>1190</sup> Voorts kent de tekst van het CDW zogenoemde begunstigende verrichtingen, onderverdeeld in vrijstellingen (art. 184 van het CDW), terugkerende goederen (de artikelen 185 tot en met 187 van het CDW) en producten van de zeevisserij en andere uit zee gewonnen producten (art. 188 van het CDW). Onder de werking van het CDW vallen de vrijstelling van rechten bij invoer van terugkerende goederen en de vrijstelling voor producten van de zeevisserij en andere uit zee gewonnen producten niet als vrijstelling onder de aanduiding “vrijstellingen”. In art. 185 en art. 188 van het CDW is vermeld dat de daar bedoelde producten “van rechten bij invoer [zijn, AS] vrijgesteld”. De regelgeving van btw bij invoer van goederen kent eigen vrijstellingen voor terugkerende goederen en voor producten van de zeevisserij. Omdat in de Btw-richtlijn niet zoals in de Zesde richtlijn een vrijstelling wordt verleend waarvoor een andere douanevrijstelling geldt dan die bedoeld in het gemeenschappelijk douanetarief, maar in de Btw-richtlijn zelfstandig de vrijstellingen worden aangewezen, heeft dit verschil in terminologie in het CDW ten aanzien van het begrip vrijstelling voor de vrijstellingen van de btw geen gevolgen.

1188. Verordening (EG) nr. 1186/2009 van de Raad van 16 november 2009 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen, PbEU, 2009, L 324/23.

1189. Bijvoorbeeld Uitvoeringsverordening (EU) nr. 80/2012 van de Commissie van 31 januari 2012 tot vaststelling van de lijst van biologische of chemische stoffen als bedoeld in art. 53, lid 1, onder b), van Verordening (EG) nr. 1186/2009 van de Raad betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen, PbEU, 2012, L 29/33.

1190. Voor een overzicht, zie Punt & Van Vliet 2000, blz. 213-214.



In het douanerecht wordt in art. 212bis van het CDW bepaald dat indien de douanewetgeving in een gunstige tariefbehandeling of een gehele of gedeeltelijke vrijstelling van in- of uitvoerrechten voorziet, de vrijstelling eveneens van toepassing is in de gevallen waarin op grond van de artikelen 202 tot en met 205, 210 of 211 van het CDW een douaneschuld ontstaat indien het gedrag van de belanghebbende niet van frauduleus handelen of van manifeste nalatigheid getuigt.

In art. 123 van Verordening nr. 1186/2009 wordt bepaald dat wanneer vrijstelling van rechten bij invoer kan worden verleend op grond van het gebruik dat de geadresseerde van de goederen moet maken, deze vrijstelling slechts kan worden verleend door de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het grondgebied waarvan de betrokken goederen voor dat gebruik moeten worden aangewend. Punt en Van Vliet<sup>1191</sup> zijn van mening dat dit artikel met ingang van 1 januari 1993 geen betekenis meer heeft, omdat er geen belemmeringen meer mogen zijn om goederen naar andere lidstaten over te brengen en te gebruiken.

Bij goederen waarvoor alleen een douanetarief geldt van nihil, maar waarbij de goederen geen deel uitmaken van goederen die zijn vrijgesteld in Verordening nr. 1186/2009, is er meestal geen vrijstelling voor de btw. Verordening nr. 1186/2009 en Richtlijn 2009/132/EG kennen namelijk vrijwel gelijklopende goederencategorieën en vrijstellingen.

Er is een aantal verschillen tussen Verordening nr. 1186/2009 en richtlijn 2009/132/EG. In richtlijn 2009/132/EG (art. 6) wordt in tegenstelling tot in Verordening nr. 1186/2009 (art. 5) bepaald dat van de vrijstelling voor de invoer van persoonlijke goederen<sup>1192</sup> van natuurlijke personen die hun verblijfplaats van een derde land naar de Gemeenschap overbrengen, kunnen worden uitgesloten voertuigen voor gemengd gebruik die voor handels- of beroepsdoeleinden worden gebruikt.<sup>1193</sup> Bij de vrijstelling voor de invoer van gewoonlijk ter gelegenheid van een huwelijk aangeboden geschenken die door personen, die hun normale verblijfplaats<sup>1194</sup> buiten de Gemeenschap hebben, worden aangeboden aan en ontvangen door een persoon, die zijn normale verblijfplaats van een land buiten de Gemeenschap naar het grondgebied van de Gemeenschap overbrengt ter gelegenheid van zijn huwelijk, hoeven de lidstaten de douanevrijstelling niet te verlenen voor de btw bij de invoer van geschenken waarvan

1191. Punt & Van Vliet 2000, blz. 198. Zij schreven over de voorganger van dit artikel, art. 128 van Verordening nr. 918/83.

1192. Persoonlijke goederen worden voor de douanerechten gedefinieerd in art. 1, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van Verordening nr. 1186/2009.

1193. Overigens heeft het HvJ betreffende de douanevrijstelling voor persoonlijke goederen geoordeeld dat een personenauto die aan een natuurlijk persoon ter beschikking is gesteld door zijn werkgever en door die persoon zowel voor beroepsdoeleinden als voor particuliere doeleinden wordt gebruikt, kan worden aangemerkt als een persoonlijk goed dat op grond van de artikelen 2 en 3 van Verordening (EEG) nr. 918/83 van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen, PbEG, 1983, L 105/1 (de rechtsvoorgangers van de artikelen 2 en 3 van Verordening nr. 1186/2009) in aanmerking komt voor een douanevrijstelling. HvJ 17 maart 2005, nr. C-170/03 (J.H.M. Feron), ECLI:EU:C:2005:176, V-N 2005/18.18.

1194. Het begrip normale verblijfplaats wordt in de communautaire bepalingen niet gedefinieerd. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 199.

de waarde per eenheid zich tussen 200 tot 1000 Ecu bevindt. Voorts kan de btw-vrijstelling voor huwelijksuitzetten en inboedel afhankelijk worden gesteld van de voorwaarde dat op de betrokken goederen hetzij in het land van oorsprong, hetzij in het land van herkomst, de douanerechten en/of belastingen zijn geheven welke daar normaal op staan.

Verordening nr. 1186/2009 bevat evenals richtlijn 2009/132/EG geen douanenvrijstelling voor roerende goederen en voorwerpen bestemd voor de meubilering van een tweede woning. De rechtsvoorganger van Verordening nr. 1186/2009 kende nog wel een dergelijke vrijstelling.

Op grond van richtlijn 2009/132/EG bestaat er een vrijstelling voor de invoer van goederen met een te verwaarlozen waarde. Voor de invoer van goederen waarvan de totale waarde niet meer dan € 10 bedraagt wordt vrijstelling verleend. De lidstaten kunnen vrijstelling verlenen voor de invoer van goederen waarvan de totale waarde meer dan € 10 maar niet meer dan € 22 bedraagt. Deze vrijstelling kan worden uitgesloten bij postorderverkoop en geldt niet voor alcoholische producten, parfum, toiletwater, tabak en tabaksproducten. Verordening nr. 1186/2009 kent een vrijstelling voor zendingen bestaande uit goederen met een te verwaarlozen waarde die uit een derde land rechtstreeks aan een geadresseerde in de Gemeenschap worden gezonden. De verordening is wat ruimhartiger wat het definiëren van goederen met een te verwaarlozen waarde betreft: onder goederen met een te verwaarlozen waarde worden verstaan goederen waarvan de “intrinsieke waarde” niet meer dan € 150 per zending bedraagt. Hierbij gelden ook de uitzonderingen voor alcoholische producten, parfum, toiletwater, tabak en tabaksproducten. Bij zendingen van particulieren aan particulieren is de douanenvrijstelling aan enige beperkingen gebonden. De douanenvrijstelling geldt tot een totale waarde van € 45 per zending. Hiervan mogen onder zekere beperkingen alcoholische producten, parfum, toiletwater, tabak en tabaksproducten deel uitmaken. Het is onduidelijk waarom in de verordening in verband met het bedrag van € 150 wordt uitgegaan van de intrinsieke waarde en niet van de douanewaarde. De term intrinsieke waarde wordt in de verordening niet gedefinieerd. De term wordt gebruikt in de bedrijfseconomie en duidt daar op een actuele waarde. Een dergelijke uitleg van het begrip lijkt mij niet de meest waarschijnlijk correcte uitleg te zijn. In het btw-systeem wordt bij de maatstaf van heffing normaliter immers uitgegaan van de werkelijk betaalde prijs. Dit geldt voor leveringen, diensten en intracommunautaire verwervingen en is ook het uitgangspunt voor de douanewaarde. Indien een gedeelte van de vergoeding bestaat uit een vergoeding in natura wordt in het btw-systeem de waarde genomen die de tegenprestatie heeft voor de verkoper.<sup>1195</sup> Het ligt ook voor de douanerechten, voor de hand uit te gaan van wat er voor de goederen is betaald. Dus dat wat de goederen de belastingschuldige waard waren. De transactiewaarde is het primaire criterium voor de douanewaarde. Hierbij kan worden gedacht aan de voortbrengingskosten. Veel goederen worden in derde landen geproduceerd

<sup>1195</sup> HvJ 23 november 1988, nr. 230/87 (Naturally Yours Cosmetics Limited), ECLI:EU:C:1988:508, Jur. blz. 06365, HvJ 2 juni 1994, nr. C-33/93 (Empire Stores Ltd), ECLI:EU:C:1994:225, V-N 1995, blz. 3109 en HvJ 3 juli 2001, nr. C-380/99 (Bertelsmann AG), ECLI:EU:C:2001:372, V-N 2001/39.21.

voor een prijs die ligt ver beneden de verkoopprijs van de goederen in de Gemeenschap. In veel gevallen zal de prijs van goederen naar actuele waarde dan ook sterk afwijken van de prijs die de goederen de belastingschuldige waard is geweest.

In art. 27 van Verordening nr. 918/83<sup>1196</sup> (de rechtsvoorganger van Verordening nr. 1186/2009), zoals gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 3357/91,<sup>1197</sup> was een verplichte vrijstelling voor douanerechten geregeld voor alle zendingen die uit een derde land rechtstreeks aan een geadresseerde in de Gemeenschap werden gezonden bestaande uit goederen waarvan de waarde niet meer bedroeg dan € 22 per zending. Parfums, toiletwater en enkele genotmiddelen waren hiervan uitgezonderd. Deze douanevrijstelling voor zendingen beneden een bepaald bedrag kwam aan de orde in het arrest van het HvJ in de zaak Har Vaessen Douane Service BV.<sup>1198</sup> Har Vaessen Douane Service BV heeft als transportonderneming in opdracht van ECS Media B.V., een in Nederland gevestigde onderneming, in de jaren 1998 en 1999 aangiften voor het vrije verkeer ingediend voor compact discs en magneetbanden. Deze goederen hadden een individuele waarde van minder dan € 22. De goederen waren door individuele klanten besteld bij het in Nederland gevestigde ECI voor Boeken en Platen B.V., de moedermaatschappij van ECS Media B.V. ECS Media B.V. maakte de bestellingen gereed voor verzending vanuit een distributiecentrum in Zwitserland. De goederen werden daarop als groepagezending aangeboden aan Har Vaessen Douane Service BV voor vervoer, onder geleide van een T-document naar een distributiecentrum in Nederland, van waaruit zij door PTT Post B.V. individueel werden bezorgd bij klanten van ECI voor Boeken en Platen B.V. Ieder individueel pakketje was voorzien van de naam van de klant voor wie de goederen waren bestemd en bevatte een acceptgiro voor betaling daarvan. De inspecteur weigerde Har Vaessen Douane Service BV de zojuist genoemde vrijstelling van douanerechten toe te kennen met betrekking tot de invoer van compact discs en magneetbanden. De btw-vrijstelling kwam ten tijde van de feiten overeen met de hiervoor beschreven vrijstelling onder richtlijn 2009/132/EG.

Het HvJ overweegt dat aan het douaneaangifteformulier een lijst was gehecht van de klanten van ECI voor Boeken en Platen B.V. voor wie de afzonderlijke pakketjes waren bestemd. De goederen in een pakket waren bestemd voor uiteindelijk gebruik door de klant van ECI voor Boeken en Platen B.V. die de individuele geadresseerde daarvan was. Har Vaessen Douane Service BV en PTT Post B.V. vormden als transporteurs enkel een schakel in de expeditieketen tussen ECI voor Boeken en Platen B.V. en haar klanten, de eindontvangers van het goed.

1196. Verordening (EEG) nr. 918/83 van de Raad van 28 maart 1983 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen, PbEG, 1983, L 105/1.

1197. Verordening (EEG) nr. 3357/91 van de Raad van 7 november 1991 houdende wijziging van Verordening (EEG) nr. 918/83 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen, PbEG, 1991, L 318/3.

1198. HvJ 2 juli 2009, nr. C-7/08 (Har Vaessen Douane Service BV), ECLI:EU:C:2009:417, BNB 2009/244 m.nt. Van Brummelen.

Het HvJ volgt de uitleg van advocaat-generaal Kokott<sup>1199</sup> dat de voorwaarde dat de zending “rechtstreeks uit een derde land” moet worden verzonden slechts goederen uitsluit die al onder een andere douaneregeling waren geplaatst. Daarvan is bijvoorbeeld sprake als de goederen reeds in een douane-entrepot waren opgeslagen.

Naar het oordeel van het HvJ was de vrijstelling van art. 27 van Verordening nr. 918/93 zoals gewijzigd van toepassing. Volgens de Nederlandse regering zou misbruik van recht zijn gelegen in het verkrijgen van vrijstelling van douanerechten in een poging om vrijgesteld te worden van btw. Op grond van art. 101 van de Douaneregeling werden goederen waarvoor de vrijstelling gold als bedoeld in art. 27 van Verordening nr. 918/83 zoals gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 3357/91<sup>1200</sup> eveneens van btw vrijgesteld. Het HvJ geeft aan dat Nederland zelf heeft geopteerd voor een stelsel van vrijstelling van btw die is gekoppeld aan de verlening van de vrijstelling in art. 27 van Verordening nr. 918/83 zoals gewijzigd.

In richtlijn 2009/132/EG is in tegenstelling tot de toegekende vrijstelling van douanerechten in Verordening nr. 1186/2009 bepaald dat kapitaalgoederen die bestemd zijn voor een vrijgestelde activiteit in de zin van art. 13 van de Zesde richtlijn (hoofdstukken 2 en 3 van de Btw-richtlijn) niet voor een vrijstelling in aanmerking komen.

Op grond van titel X van Verordening nr. 1186/2009 worden goederen vrijgesteld die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers. Het gaat hier om reizigers afkomstig uit derde landen. In het kader van deze vrijstelling heeft het HvJ een arrest gewezen in de zaak Kenny Roland Lyckeskog.<sup>1201</sup> Persoonlijk gebruik is naar het oordeel van het HvJ per definitie van persoon tot persoon en van cultuur tot cultuur verschillend. De vaststelling van bepaalde hoeveelheden die als referentie zouden dienen zou naar het oordeel van het HvJ niet erg gelukkig zijn. Voor de toepassing van de vrijstelling is het naar het oordeel van het HvJ dan ook noodzakelijk dat van geval tot geval wordt beoordeeld of de invoer al dan niet een handelskarakter heeft, zo nodig rekening houdend met de levenswijze en gewoonten van de individuele reiziger. De aard en de hoeveelheid van de betrokken goederen behoren tot de aanwijzingen waarmee rekening moet worden gehouden, maar de douane mag zich bij de beoordeling of de goederen al dan niet een handelskarakter hebben naar het oordeel van het HvJ niet daartoe beperken. Dit arrest illustreert dat voor de verschuldigdheid van douanerechten niet altijd uitsluitend naar het goed wordt gekeken dat wordt ingevoerd, maar dat in enkele gevallen ook van belang kan zijn wie de goederen invoert en waar diegene de goederen voor worden gebruikt. Deze vrijstelling komt niet in de

1199. Conclusie advocaat-generaal Kokott 23 april 2009, nr. C-7/08 (Har Vaessen Douane Service BV), ECLI:EU:C:2009:259, gepubliceerd onder HvJ 2 juli 2009, BNB 2009/244 m.nt. Van Brummelen.

1200. Verordening (EEG) nr. 3357/91 van de Raad van 7 november 1991 houdende wijziging van Verordening (EEG) nr. 918/83 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douane-vrijstellingen, PbEG, 1991, L 318/3.

1201. HvJ 4 juni 2002, nr. C-99/00 (Kenny Roland Lyckeskog), ECLI:EU:C:2002:329, NJ 2003, 120.

richtlijn 2009/132/EG terug.<sup>1202</sup> Bij reizigers gevestigd buiten de Gemeenschap zal de reizigersbagage normaliter onder de douaneregeling tijdelijke invoer kunnen worden gebracht.

Omdat er niet zoveel verschillen tussen de vrijstellingen in richtlijn 2009/132/EG voor de btw zijn en de vrijstellingen voor het douanerecht in Verordening nr. 1186/2009, meen ik dat het aanbeveling zou verdienen dat vooral voor de hier behandelde vrijstellingen meer wordt aangesloten bij de douanevrijstellingen en dat de uitzonderingen daarop expliciet worden benoemd. Dit maakt het meteen voor belanghebbenden inzichtelijker waar de verschillen zitten. Als dit geprononceerder naar voren treedt, zijn de verschillen inzichtelijker en zal de regelgever zich wellicht eerder verdiepen in de rechtvaardiging van overgebleven verschillen.

### 18.5 UITWERKING IN DE WET

In dit hoofdstuk is bij de verschillende vrijstellingen de implementatie ervan in de Wet behandeld. In het hoofdstuk in de Wet over de heffing ter zake van invoer van goederen wordt in de artikelen 20 en 21 aandacht besteed aan de uitwerking van de verschillende vrijstellingen. Art. 21 van de Wet bevat vrijstellingen zonder recht op aftrek van btw.<sup>1203</sup> In art. 20, tweede lid, aanhef en onderdelen b en c, van de Wet worden vrijstellingen met recht op aftrek van btw uitgewerkt. De wetgever regelt vrijstellingen met recht op aftrek van btw als een zogenoemd nultarief. Er geldt een nultarief voor de invoer van goederen genoemd in tabelposten a3, a4 en a5, mits wordt voldaan aan bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden (art. 12 van het Uitvoeringsbesluit). Voorts geldt een nultarief voor de invoer van gas via het aardgasdistributiesysteem en de invoer van elektriciteit, mits de toepasselijkheid van dat tarief uit boeken en bescheiden blijkt.

In art. 20, aanhef en tweede lid, onderdeel b, van de Wet wordt aangegeven dat er een nultarief geldt voor de invoer van goederen, genoemd in tabelpost a3, a4 of a5. De tekst van de Wet lijkt te kunnen doelen op de “invoer van goederen” genoemd in tabel II, of op de invoer van “goederen” genoemd in tabel II.

1202. Er geldt overigens geen vrijstelling van douanerechten bij reizigers die per boot buitengaats gaan om daar inkopen te doen en zonder een land buiten de Gemeenschap te hebben bezocht terugkeren. De Staatssecretaris van Financiën heeft goedgekeurd dat de reiziger één pakje aan boord gekochte sigaretten of een evenredige hoeveelheid tabaksproducten belastingvrij mag invoeren, Handboek douane, onderdeel definitieve douanevrijstellingen, par. 10.3.2, vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 207.

1203. Ik ga er tenminste van uit dat dit zo is bedoeld. De tekst van art. 21 van de Wet luidt: “Bij ministeriële regeling wordt, onder daarbij te stellen voorwaarden en beperkingen vrijstelling verleend voor (...)”. Gelet op de tekst van de Wet is er alleen een vrijstelling als het betreffende onderdeel van art. 21 van de Wet is uitgewerkt in de Wet. Niet alle vrijstellingen zijn uitgewerkt in een ministeriële regeling. Voor zover een uitwerking in een ministeriële regeling ontbreekt, kan er een rechtstreeks beroep worden gedaan op de Btw-richtlijn. Vergelijk advocaat-generaal Van Hilten 13 maart 2012, nr. 11/05307, ECLI:NL:PHR:2013:BW0972, gepubliceerd onder HR 1 maart 2013, BNB 2013/107 m.nt. Bijl, punten 3.7 en 3.8.

Art. 148, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn ziet op de levering van luchtvaartuigen maar niet op de invoer ervan. Een vrijstelling van de invoer van onder andere luchtvaartuigen is wel geregeld in de Btw-richtlijn in art. 143, eerste lid, aanhef en onderdelen a en c, van de Btw-richtlijn. Vrijgesteld is de invoer van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen in ieder geval op hun respectieve grondgebied is vrijgesteld. Uit art. 12 van het Uitvoeringsbesluit volgt dat de invoer van luchtvaartuigen ook op grond van de Nederlandse regelgeving onder het nultarief kan vallen. Kennelijk moet art. 20, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet dus zo gelezen worden dat het moet gaan om de invoer van “goederen” die worden genoemd in tabelpost a3, a4 of a5.

Het nultarief zoals bij goederen die vallen onder tabelpost a3, a4 of a5, dient kennelijk om ervoor te zorgen dat bij de invoer van goederen waarvoor bij de levering van die goederen in het binnenlandse verkeer een nultarief zou gelden ook voor de invoer van goederen een nultarief geldt. Kennelijk vallen de tabelposten a1, a2 en a6 volgens de wetgever niet te combineren met vrijgestelde invoer van goederen. Van vrijgestelde invoer van goederen onder tabelpost a1 (van buiten Nederland komende goederen die niet zijn ingevoerd) kan geen sprake zijn indien een goed wordt ingevoerd. De tabelposten a2 en a6 betreffen andere situaties. Het gaat hier niet om goederen waarbij de levering in het binnenland altijd wordt vrijgesteld met recht op aftrek van btw. Tabelpost a2 ziet op goederen die worden uitgevoerd. Tabelpost a6 ziet op goederen die worden vervoerd naar een andere lidstaat en die daar zijn onderworpen aan de heffing ter zake van intracommunautaire verwerving van de goederen. Voor de invoer van goederen die worden vervoerd naar een andere lidstaat en die daar zijn onderworpen aan de heffing ter zake van intracommunautaire verwerving van de goederen bevat art. 21 van de Wet een vrijstelling zonder recht op aftrek van btw. De tabelposten a2 en a6 zien op de levering van goederen waarbij enkel die bepaalde levering is vrijgesteld met recht op aftrek van btw, omdat dat bepaalde goed wordt uitgevoerd of in een andere lidstaat intracommunautair wordt verworven.

Bij de hiervoor beschreven in de Wet geregelde vrijstellingen met recht op aftrek van btw ontbreekt een verwijzing naar diplomatieke vrijstellingen. Deze vrijstellingen worden buiten de Wet om geregeld. De in hoofdstuk V, afdeling zes, van de Wet opgenomen regeling voor beleggingsgoud ziet op de van die regeling deel uitmakende vrijstelling bij invoer van beleggingsgoud.

In art. 21 van de Wet wordt bepaald dat bij ministeriële regeling, onder daarbij te stellen voorwaarden en beperkingen, vrijstelling van btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verleend, voor de invoer van goederen waarvoor aanspraak op vrijstelling van douanerechten bestaat of waarvoor vrijstelling van douanerechten zou bestaan, indien het gaat om goederen in de zin van art. 18, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet. De wettekst lijkt gebaseerd op art. 14, eerste lid, aanhef en letter d, van de Zesde richtlijn. Dat artikel stelde vrij de definitieve invoer van goederen waarvoor een andere douanevrijstelling gold dan die bedoeld in het gemeenschappelijk douanetarief. Deze tekst is echter inmiddels al weer een aantal jaren vervangen door art. 143,

eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn. Op grond van de Btw-richtlijn wordt niet meer automatisch een vrijstelling voor de btw verleend als er een andere vrijstelling van douanerechten bestaat dan voor douanerechten, maar wordt er een btw-vrijstelling verleend voor de definitieve invoer van goederen die in enkele voor de btw opgestelde richtlijnen zijn opgenomen. Er is geen rechtstreekse koppeling meer tussen het verlenen van een vrijstelling voor douanerechten en het daardoor verlenen van een vrijstelling van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Doordat de vrijstellingen voor het douanerecht en voor de btw bij invoer van goederen redelijk aansluiten is het materiële verschil beperkt.

Het zou mijns inziens aanbeveling verdienen dat de Wet wordt aangepast aan de tekst van de Btw-richtlijn, omdat dit juist is dan de verwijzing naar de vrijstellingen voor de douanerechten en bovendien voorkomt dat wellicht een geslaagd beroep kan worden gedaan op een te ruime tekst van het wetsartikel. Ik neem hiermee overigens niet het standpunt in dat het niet de voorkeur zou verdienen dat btw-vrijstellingen en douanenvrijstellingen meer gelijkkluidend zouden moeten zijn. Gelet op de bestaande verschillen moet de wettekst mijns inziens zo zuiver mogelijk zijn. De btw en het douanerecht kennen in de huidige regelgeving apart geregelde vrijstellingen. Het is dan onjuist dat de wetgever een vrijstelling meent te moeten toekennen voor de invoer van goederen waarvoor aanspraak op vrijstelling van douanerechten bestaat. Overigens was de vrijstelling van art. 14, eerste lid, aanhef en letter d, van de Zesde richtlijn alleen gericht op andere douanenvrijstellingen dan bedoeld in het gemeenschappelijk douanetarief. Dit laatste element (andere douanenvrijstellingen dan bedoeld in het gemeenschappelijk douanetarief) moet via richtlijnconforme interpretatie in de wettekst worden gelezen, en brengt met zich dat de wettekst onnodig onzuiver is.

In art. 21 van de Wet wordt bepaald dat bij ministeriële regeling, onder daarbij te stellen voorwaarden en beperkingen, vrijstelling van belasting wordt verleend voor de invoer van goederen waarvan de levering in het binnenland in elk geval is vrijgesteld en bij de invoer van goederen die worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat wanneer degene die de goederen heeft ingevoerd deze levert met toepassing van tabelpost a6.

In hoofdstuk 7 van de Algemene douaneregeling wordt een aantal vrijstellingen uit Verordening nr. 1186/2009 van overeenkomstige toepassing verklaard voor de btw. In art. 7:27, derde lid, van de Algemene douaneregeling wordt vrijgesteld de in art. 23 van Verordening nr. 1186/2009 bedoelde invoer van zendingen bestaande uit goederen met een waarde van niet meer dan € 150 per zending, met dien verstande dat voor de btw-vrijstelling de waarde niet meer dan € 22 mag bedragen.

De vrijstellingen van art. 20 van de Wet brengen een recht op aftrek van btw met zich, de vrijstellingen van art. 21 van de Wet brengen geen recht op aftrek van btw met zich. Zoals hiervoor aangegeven dient het nultarief, zoals bij goederen die vallen onder tabelpost a3, a4 of a5, kennelijk om ervoor te zorgen

dat bij de invoer van goederen waarvoor bij de levering van die goederen in het binnenlandse verkeer een vrijstelling met een recht op aftrek van btw zou gelden, ook op de invoer van goederen het nultarief van toepassing is. Zo is onder andere de levering van luchtvaartuigen op grond van art. 20 van de Wet onderworpen aan het nultarief. Art. 148 van de Btw-richtlijn kent echter geen vrijstelling voor de invoer van luchtvaartuigen. De vrijstelling van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdelen a en c, van de Btw-richtlijn is van toepassing op de invoer van luchtvaartuigen. Dit is echter uitgaande van de tekst van de Btw-richtlijn een vrijstelling zonder een recht op aftrek van btw. In art. 169, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn is immers geen verwijzing naar art. 143 van de Btw-richtlijn opgenomen.

## 18.6 SAMENVATTING

Op grond van art. 144 van de Btw-richtlijn worden diensten die op grond van art. 86, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn in de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen zijn begrepen vrijgesteld.

Ik neem aan dat art. 146, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn een vrijstelling inhoudt voor diensten met betrekking tot goederen die zich onder één van de in art. 61 van de Btw-richtlijn genoemde situaties bevinden of hebben bevonden. Het gaat er om dat de diensten rechtstreeks verband houden met het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap.

De precieze verhouding tussen de vrijstellingen van art. 144 van de Btw-richtlijn en van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn is onduidelijk. Er lijkt enige overlap te zijn. Het lijkt mij dat deze vrijstellingen gezamenlijk, waar nodig aangevuld met de vrijstellingen van de artikelen 148, aanhef en onderdelen d en g, en 153, van de Btw-richtlijn, zo ongeveer het hele pallet aan invoerdiensten dekken.

In art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn wordt vrijgesteld, zonder recht op aftrek van btw, de definitieve invoer van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen op het grondgebied van de lidstaat van invoer in ieder geval is vrijgesteld. Ik neem aan dat deze vrijstelling samenhangt met de uit art. III van het GATT-Verdrag voortvloeiende verplichting om op ingevoerde goederen geen hogere belastingen te heffen dan op gelijksoortige binnenlandse producten.

Het HvJ heeft overwogen dat de invoer van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici vallen onder het toepassingsgebied van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn. Het HvJ heeft zich er nog niet over uitgelaten of het belastbare feit invoer van goederen ook is vrijgesteld als de invoer van tandprothesen niet plaatsvindt door een tandarts of tandtechnicus.

Op grond van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn is vrijgesteld de wederinvoer van goederen in de toestand waarin zij zijn uitgevoerd,



door degene die de goederen heeft uitgevoerd, indien de betreffende goederen voor vrijstelling van de rechten bij invoer in aanmerking komen. De vrijstelling van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn geldt alleen voor de wederinvoer van goederen “door degene die deze heeft uitgevoerd”. De vrijstelling is gekoppeld aan de vrijstelling van de rechten bij invoer.

De vrijstellingen van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdelen f, g, h en i, van de Btw-richtlijn hangen samen met diplomatieke en consulaire betrekkingen en internationale verplichtingen.

De invoer in havens, door zeevisserijbedrijven, van zeevisserijproducten, niet bewerkt of verwerkt of nadat deze producten met het oog op de afzet een bederfwerende behandeling hebben ondergaan en die nog niet zijn geleverd, is vrijgesteld op grond van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel j, van de Btw-richtlijn.

In art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel l, van de Btw-richtlijn wordt de invoer van gas via het aardgasdistributiesysteem, of de invoer van elektriciteit, vrijgesteld.

Op grond van art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn is vrijgesteld de invoer van vanuit een derdelandsgebied of een derde land verzonden of vervoerde goederen in een andere lidstaat dan de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer, indien de levering van deze goederen, verricht door de importeur die op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, overeenkomstig art. 138 van de Btw-richtlijn is vrijgesteld.

Op grond van art. 152 van de Btw-richtlijn is vrijgesteld de levering van goud aan centrale banken. In art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel k, van de Btw-richtlijn wordt de invoer van goud door centrale banken vrijgesteld.

In art. 143, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn wordt vrijgesteld de definitieve invoer van goederen die valt onder de richtlijnen 69/169/EEG, 83/181/EEG en 2006/79/EG van de Raad.

De meeste douanevrijstellingen worden geregeld in Verordening (EEG) nr. 1186/2009 van de Raad van 16 november 2009 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen. Het valt op dat er voor de btw een uitwerking in richtlijn 2009/132/EG nodig is, terwijl er ook al een verordening voor douanevrijstellingen is waarbij in beide regelingen ongeveer hetzelfde wordt vrijgesteld. Voor de hand liggend zou zijn geweest de verordening voor de douanevrijstellingen ook van toepassing te laten zijn voor de btw, voor zover nodig aangevuld met enkele uitzonderingen. Dit roept de vraag op wat de verschillen zijn tussen de vrijgestelde goederen in richtlijn 2009/132/EG en de vrijgestelde goederen uit Verordening nr. 1186/2009.

Omdat er niet zoveel verschillen tussen de vrijstellingen in richtlijn 2009/132/EG voor de btw zijn en de vrijstellingen voor het douanerecht in Verordening nr. 1186/2009, meen ik dat het aanbeveling zou verdienen dat vooral voor de hier behandelde vrijstellingen meer wordt aangesloten bij de douanevrijstellingen en dat de uitzonderingen daarop expliciet worden benoemd. Dit maakt het meteen voor belanghebbenden inzichtelijker waar de verschillen zitten. Als dit geprononceerder naar voren treedt, zijn de verschillen inzichtelijker en zal de regelgever zich wellicht eerder verdiepen in de rechtvaardiging van overgebleven verschillen.



## 19 *Maatstaf van heffing*

### 19.1 INLEIDING

Wanneer er een belastbaar feit voor de btw optreedt, wordt er, indien het belastbare feit tenminste niet is vrijgesteld, in beginsel<sup>1204</sup> btw verschuldigd ter zake van dat belastbare feit. Om het bedrag van de verschuldigde btw vast te stellen moet het btw-tarief worden toegepast op de zogenoemde maatstaf van heffing. De maatstaf van heffing is het bedrag waarover aan de hand van het btw-tarief de verschuldigde btw ter zake van het optreden van een belastbaar feit wordt berekend.

In dit hoofdstuk ga ik in op de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. In paragraaf 19.2 beschrijf ik waarom er voor de maatstaf van heffing niet kan worden aangesloten bij een vergoeding als tegenprestatie voor het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. In paragraaf 19.3 geef ik aan dat het streven naar een zelfde btw-druk door het belastbare feit invoer van goederen als die drukt op goederen, niet afkomstig uit derdelandsgebieden, die zich in het vrije verkeer van de Gemeenschap bevinden een onbereikbaar ideaal is. In paragraaf 19.4 beschrijf ik enige uitgangspunten die mijns inziens zouden moeten gelden ten aanzien van de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Voor de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten bij de maatstaf van heffing ter zake van de douanerechten, de douanewaarde. In paragraaf 19.5 ga ik hierop in. In paragraaf 19.6 volgt een samenvatting.

### 19.2 ONTBREKEN VAN TEGENPRESTATIE BIJ INVOER

De belastbare feiten levering en dienst treden normaliter<sup>1205</sup> alleen op wanneer er sprake is van een prestatie, namelijk een levering of een dienst, die tegen vergoeding (dus onder bezwarende titel) wordt verricht. De een presteert normaliter aan de ander. Daarbij is als tegenprestatie voor een levering of dienst een

1204. De btw wordt in een aantal situaties overigens pas op een later tijdstip verschuldigd dan het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit. Bijvoorbeeld indien een lidstaat ervoor kiest om bij leveringen en diensten voor de verschuldigdheid van btw aan te sluiten bij het tijdstip van factureren.

1205. Er zijn overigens enkele handelingen die worden gelijkgesteld met leveringen of diensten onder bezwarende titel, hoewel er geen afgesproken vergoeding om de prestatie te verrichten lijkt te kunnen worden onderscheiden. Er lijkt in die situaties geen sprake te zijn van een vergoeding die in rechtstreeks verband met een prestatie is afgesproken. Te denken valt aan het onttrekken van goederen voor privédoeleinden of het gebruiken van tot een bedrijf behorende goederen voor personeelsdoeleinden (zie de artikelen 16 en 26 van de Btw-richtlijn).

vergoeding overeengekomen. Voor het bepalen van de maatstaf van heffing wordt in het btw-systeem bij leveringen en diensten, enkele uitzonderingen daargelaten,<sup>1206</sup> aangesloten bij de vergoeding die voor de prestatie is overeengekomen. Deze vergoeding, de besteding, kan worden gezien als de waarde die de levering of dienst kennelijk heeft voor partijen.

Bij een grensoverschrijding van goederen hoeft er geen sprake te zijn van een transactie of een prestatie tussen twee partijen waarbij een vergoeding is overeengekomen. Het belastbare feit invoer van goederen treedt immers slechts op vanwege de grensoverschrijding van goederen. Het gaat er bij het belastbare feit invoer van goederen om, dat wordt bereikt dat in beginsel btw gaat drukken op goederen die de Gemeenschap worden binnengebracht, uiterlijk als de goederen in de consumptieve sfeer terechtkomen. Voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen geldt dan ook niet als voorwaarde dat er sprake moet zijn van een vergoeding waartegenover de goederen worden binnengebracht in de Gemeenschap.

Indien goederen niet worden binnengebracht in de Gemeenschap in verband met een overeengekomen prestatie, zal een vergoeding die rechtstreeks staat tegenover het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap in ieder geval ontbreken.

Voor zover goederen wel in verband met een overeengekomen prestatie worden binnengebracht in de Gemeenschap, meen ik dat een vergoeding die rechtstreeks staat tegenover het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap doorgaans niet zal zijn te onderkennen. De goederen zullen in verband met een levering of een dienst worden binnengebracht in de Gemeenschap. Er is doorgaans geen vergoeding te onderscheiden die rechtstreeks staat tegenover het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. Het rechtstreekse verband van de ter zake van de transactie betaalde vergoeding ziet normaliter (hoofdzakelijk) op de transactie (de levering of de dienst) en niet op het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap.

Voor zover er bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, als onderdeel van de vergoeding ter zake van de levering of dienst in verband waarmee de goederen worden binnengebracht in de Gemeenschap, toch een vergoeding zou kunnen worden onderscheiden die rechtstreeks staat tegenover het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, kan ervan worden uitgegaan dat deze vergoeding geen vergoeding vormt die bruikbaar is als maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

Indien er een levering of een dienst plaatsvindt waarbij is overeengekomen, dat de leverancier de goederen zal binnenbrengen in de Gemeenschap, zal normaliter in de hoogte van de overeengekomen vergoeding ter zake van de levering of dienst zijn verdisconteerd, dat de leverancier de goederen binnenbrengt in de Gemeenschap. De vergoeding ter zake van de levering of dienst

<sup>1206</sup>. De in de vorige voetnoot bedoelde leveringen en diensten.

als zodanig ziet echter op de prestatie (de levering of de dienst) en ziet niet specifiek op het binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap. In een aantal situaties zou men wellicht kunnen betogen dat een gedeelte van de vergoeding ter zake van de levering of dienst zou kunnen worden toegerekend aan het door de prestatieverrichter verzorgen van het vervoer van de goederen naar de Gemeenschap en het doen van aangifte ten invoer. In dergelijke situaties vormt een dergelijk afsplitsbaar gedeelte van de vergoeding ter zake van de levering of de dienst dat ziet op deze dienstverlening echter geen bruikbare maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Deze vergoeding zal veelal te laag zijn.

Bij het belastbare feit invoer van goederen gaat het er om dat in beginsel op de goederen als zodanig een btw-druk komt te rusten naar de waarde van de goederen, gemeten naar de besteding voor die goederen. Het afsplitsen van een gedeelte van de besteding, de vergoeding ter zake van een levering of dienst, die in verband zou staan met een soort dienstverlening ter zake van het vervoer van de goederen en het doen van aangifte ten invoer van de goederen doet hieraan onvoldoende recht. De afgesplitste vergoeding betreft dan immers een vergoeding voor een bepaald stuk dienstverlening, namelijk bijvoorbeeld het vervoeren van de goederen en het doen van aangifte ten invoer van de goederen. Het gaat er echter om dat er in beginsel btw komt te drukken op de waarde van, ofwel de besteding voor, de goederen als zodanig. De hoogte van een dergelijke waarde zoals die bij een levering van goederen zou worden betaald, wijkt normaliter af van een vergoeding ter zake van de dienstverleningselementen bestaande uit het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap en het doen van aangifte ten invoer van goederen, welke vergoeding is afgesplitst van de vergoeding ter zake van de transactie in verband waarmee goederen worden binnengebracht in de Gemeenschap. De omvang van een vergoeding voor die dienstverleningselementen hoeft op zich weinig te maken te hebben met de waarde van de ingevoerde goederen als zodanig. De afgesplitste vergoeding zal normaliter veel lager zijn dan de waarde van de ingevoerde goederen als zodanig. Het lijkt immers veelal weinig zinvol om hogere kosten voor het binnenbrengen van goederen en het doen van aangifte te maken dan het goed waard is.

Men zal dus ter zake van het belastbare feit invoer van goederen mijns inziens niet kunnen uitgaan van een vergoeding als tegenprestatie rechtstreeks tegenover het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap.<sup>1207</sup> Er zal op een andere

<sup>1207</sup> Ik kan mij dan ook niet vinden in de punten 39 en 40 van het arrest van het HvJ 14 juli 2005, nr. C-435/03 (British American Tobacco International Ltd en Newman Shipping & Agency Company NV), ECLI:EU:C:2005:464, V-N 2005/37.21. Het handelt in dit arrest om goederen die door diefstal zijn onttrokken aan een btw-entrepot. Het HvJ beschrijft het leveren en het invoeren van tabaksfabrikaten en overweegt "In die gevallen is echter BTW verschuldigd omdat na de diefstal het belastbare feit - de invoer of de levering van de goederen - is ingetreden en de tegenprestatie voor deze handeling welke de maatstaf van heffing van de belasting vormt, kon worden vastgesteld". Het HvJ vervolgt met "(...) Bovendien zou de maatstaf van heffing van de belasting louter fictief zijn indien de diefstal omwille van het beginsel van fiscale neutraliteit als een belastbaar feit werd beschouwd, ongeacht of er sprake is van invoer of levering en derhalve zonder dat de tegenprestatie kan worden bepaald". Mijns inziens is er ter zake van het belastbare feit invoer van goederen geen sprake van een voor de btw bruikbare tegenprestatie tegenover het belastbare feit.

manier een maatstaf van heffing moeten worden bepaald ten aanzien van het belastbare feit invoer van goederen. Het verschil in karakter tussen het belastbare feit invoer van goederen en de andere belastbare feiten in het btw-systeem brengt met zich dat uitgaan van een tegenover het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap staande vergoeding geen bruikbare maatstaf van heffing oplevert. Bij een levering en een dienst is er normaliter sprake van een vergoeding voor een prestatie. Het belastbare feit invoer van goederen staat los van het verrichten van prestaties en vormt ook geen prestatie tegen vergoeding.

Bij de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen kan dus niet kan worden aangesloten bij een vergoeding die staat tegenover het belastbare feit invoer van goederen.

### 19.3 BEREIKEN GELIJKE BTW-DRUK ONBEREIKBAAR IDEEAAL

Een bruikbare maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen moet er bij worden gezocht, omdat deze niet kan worden gebaseerd op een vergoeding voor een prestatie bestaande uit het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. Een maatstaf van heffing is nu eenmaal noodzakelijk om de verschuldigde btw te kunnen vaststellen.

Met het in beginsel aan het belastbare feit invoer van goederen onderwerpen van het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, wordt kennelijk getracht te bereiken dat goederen die van buiten de Gemeenschap komen en de Gemeenschap worden binnengebracht, in beginsel uiterlijk wanneer de goederen in de consumptieve sfeer terechtkomen aan een vergelijkbare btw-druk worden onderworpen, als rust op soortgelijke goederen die zich van oudsher in het vrije verkeer van de Gemeenschap bevinden en die niet afkomstig zijn uit derdelandsgebieden.

Het bereiken van een zelfde btw-druk is normaliter een onbereikbaar ideaal. In veel situaties kan worden aangesloten bij de vergoeding voor een levering in de handelsketen. Ook dan is echter het bereiken van een zelfde btw-druk lastig. Welke transactie in een handelsketen moet immers worden genomen en moeten bepaalde onderdelen van de vergoeding niet buiten de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen worden gehouden, of juist worden bijgeteld? Als er btw drukt op een goed vanwege een dienst is veelal niet duidelijk hoeveel btw ter zake van de vergoeding voor de dienstverlening is toe te rekenen aan de waarde van het goed. De betaalde vergoeding zal immers slechts gedeeltelijk zien op de overdracht of het gebruik in het kader van de dienstverlening van een goed.

Het streven naar een zelfde btw-druk is in veel situaties reeds gelet op de van het btw-systeem deel uitmakende vrijstellingen zonder een recht op aftrek van btw, een onbereikbaar ideaal. Hoe kan immers de btw-druk op goederen waarvan de levering in de Gemeenschap zou zijn vrijgesteld zonder een recht op aftrek van btw en die worden binnengebracht in de Gemeenschap, gelijk

worden gemaakt aan de btw-druk op goederen waarvan de levering is vrijgesteld zonder een recht op aftrek van btw die zich in het vrije verkeer van de Gemeenschap bevinden, niet afkomstig uit derdelandsgebieden? Ten aanzien van dergelijke goederen die zich in het vrije verkeer van de Gemeenschap bevinden, zullen normaliter in de Gemeenschap kosten zijn gemaakt waar btw op drukt, waardoor vanwege het ontbreken van een recht op aftrek van btw, btw op de goederen drukt. Het lijkt ondoenlijk om de btw-druk op goederen waarvan de levering in de Gemeenschap zou zijn vrijgesteld zonder een recht op aftrek van btw en die zijn binnengebracht in de Gemeenschap, "hetzelfde" te maken als de btw-druk op soortgelijke goederen die zich in het vrije verkeer van de Gemeenschap bevinden, niet afkomstig uit derdelandsgebieden. Op soortgelijke goederen in het vrije verkeer in de Gemeenschap, niet afkomstig uit derdelandsgebieden, kan bij (verschillende) afnemers, maar ook bij eenzelfde afnemer, een verschillende btw-druk drukken.

Er kan in het btw-systeem ter zake van de verschuldigde btw als gevolg van het belastbare feit invoer van goederen slechts worden gestreefd naar een vergelijkbare btw-druk. Overigens ziet dit vergelijkbare op de methode van vaststellen van de maatstaf van heffing, niet op het bedrag van de maatstaf van heffing. Doordat er in het btw-systeem wordt uitgegaan van de vergoeding die partijen betreffende de goederen overeenkomen, hoeft een vergelijkbare btw-druk op soortgelijke goederen niet tot een zelfde bedrag aan verschuldigde btw te leiden, indien de soortgelijke goederen tegen een andere vergoeding zijn verkregen. Ook bij een eigenaar van meerdere goederen kan de hoeveelheid btw die drukt op verschillende maar soortgelijke goederen verschillen, als de eigenaar bijvoorbeeld de goederen in partijen heeft gekocht tegen verschillende prijzen.

#### **19.4     UITGANGSPUNTEN VOOR BRUIKBARE MAATSTAF VAN HEFFING**

Er is, zoals volgt uit het behandelde in paragraaf 19.2, mijns inziens geen vergoeding, althans geen bruikbare, die de rechtstreekse tegenprestatie vormt voor het belastbare feit invoer van goederen. Het is daarom niet zinvol een dergelijke vergoeding als uitgangspunt te nemen voor de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Vervolgens rijst de vraag hoe dan het beste de maatstaf van heffing kan worden vastgesteld.

De belangrijkste voorwaarde die mijns inziens aan de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen behoort te worden gesteld, is dat het voor zover mogelijk moet gaan om een maatstaf van heffing waarin de subjectieve waarde van de goederen die de Gemeenschap worden binnengebracht tot uitdrukking komt. Het zal daarbij in het btw-systeem mijns inziens zoveel mogelijk behoren te gaan om de waarde die de goederen, die worden binnengebracht in de Gemeenschap, lijken te hebben voor partijen in de handelsketen. De maatstaf van heffing moet bij voorkeur aansluiten bij de besteding voor de goederen.



De maatstaf van heffing bij een levering sluit normaliter zoveel mogelijk aan bij de waarde die goederen voor de partijen in de handelsketen heeft, gemeten naar de besteding.

De afnemer bij een transactie zal normaliter van oordeel zijn dat de goederen minimaal die vergoeding waard zijn, anders zou het immers niet voor de hand liggen voor de afnemer om de goederen tegen de afgesproken vergoeding bij de leverancier aan te schaffen. Wellicht meent de afnemer zelfs dat de goederen meer waard zijn, maar heeft de afnemer kunnen voorkomen dat de vergoeding zo hoog werd als de afnemer de goederen waard vond. De leverancier zal goederen normaliter niet leveren tegen een vergoeding die lager is dan wat de leverancier meent dat de goederen waard zijn. De leverancier zal er normaliter voor trachten te zorgen dat de door de afnemer te betalen vergoeding niet minder bedraagt dan wat de goederen naar het oordeel van de leverancier waard zijn. Wellicht vindt de leverancier de goederen zelfs minder waard dan de afgesproken vergoeding, maar is het de leverancier gelukt een hogere vergoeding overeen te komen dan wat de leverancier de goederen waard vindt.

De tegenprestatie ter zake van de levering, de vergoeding, vormt mijns inziens normaliter in het btw-systeem in beginsel het best denkbare uitgangspunt voor een maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit van het belastbare feit invoer van goederen, in welk systeem zoals ik in paragraaf 1.5.2 beschreef, sprake is van een verbruiksbelasting waarbij voor de maatstaf van heffing wordt aangesloten bij de besteding, de vergoeding. Hiermee wordt zoveel mogelijk een gelijkwaardige btw-druk bereikt als drukt op goederen die niet afkomstig zijn van buiten de Gemeenschap.

De vergoeding bestaande in de tegenprestatie ter zake van een levering in de handelsketen is veelal geen zuivere weergave van de waarde van de goederen die worden ingevoerd. Dit omdat in een levering ook dienstverleningselementen (en de daartegenover staande vergoeding) kunnen opgaan. De dienstverleningselementen, en de vergoeding voor zover die daarop ziet, hebben op zich weinig te maken met de waarde van de goederen als zodanig. Overigens kan het redelijk zijn bepaalde dienstverleningselementen op te nemen in de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Ook als goederen in verband met een dienst worden binnengebracht in de Gemeenschap moet voor de vergoeding ter zake van het belastbare feit invoer van goederen mijns inziens bij voorkeur worden aangesloten bij de tegenprestatie die een levering in de handelsketen heeft, of zou hebben.

Er kan in het btw-systeem worden uitgegaan van de maatstaf van heffing ter zake van de levering in verband waarmee de goederen worden binnengebracht in de Gemeenschap, maar als zo'n levering er niet is,<sup>1208</sup> of als de maatstaf van heffing ter zake van de levering onbruikbaar is, bijvoorbeeld omdat bij die levering gelieerde partijen zijn betrokken wat daadwerkelijk invloed heeft

1208. Als de goederen niet worden binnengebracht in de Gemeenschap in verband met een transactie of als de goederen worden binnengebracht in de Gemeenschap in verband met een dienst.

gehad op de prijsvorming, zou in een aantal gevallen ook kunnen worden uitgegaan van een (andere) levering in de handelsketen. Wellicht moeten er, mede gelet op het gegeven dat er bij verschillende schakels in de handelsketen verschillende vergoedingen ter zake van de levering kunnen worden gehanteerd, aanpassingen worden gepleegd aan de vergoeding ter zake van de gebruikte levering die wordt gehanteerd als uitgangspunt voor de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Dit om rekening te houden met het gegeven dat de levering op een andere plek in de handelsketen plaatsvindt dan waar de levering in verband waarmee de goederen worden binnengebracht in de Gemeenschap plaatsvindt en om bijvoorbeeld rekening te houden met bepaalde in een schakel in de handelsketen reeds gemaakte of nog niet gemaakte kosten met betrekking tot de goederen.

In de voorgaande alinea's heb ik me geconcentreerd op de levering. De vergoeding ter zake van een dienst is namelijk minder goed bruikbaar om de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen op te baseren. Bij een dienst gaat het de gemiddelde consument immers in de kern niet om het verkrijgen van de goederen, maar om het genieten van de dienst in verband waarmee goederen kunnen worden overgedragen. De vergoeding die de tegenprestatie voor de dienst vormt, zal normaliter niet maatgevend zijn voor de waarde die de goederen, die worden binnengebracht in de Gemeenschap, hebben voor partijen in de handelsketen. Zo kan een dienst veelomvattend zijn en kunnen leveringselementen daar een beperkt deel van uitmaken. Het lijkt lastig om in dergelijke situaties uit de vergoeding voor de dienst een vergoeding af te splitsen die ziet op de "levering",<sup>1209</sup> of die een indicatie zou vormen voor de waarde van de goederen naar de besteding van partijen in de handelsketen.

Ook de vergoeding ter zake van een levering in de handelsketen is als zodanig mijns inziens niet altijd geschikt om als maatstaf van heffing te worden gebruikt ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. De vergoeding voor een aantal leveringen zal minder bruikbaar zijn om een maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen op te baseren, bijvoorbeeld indien de vergoeding in bepaalde situaties bij gelieerde partijen een minder goed beeld van de waarde van goederen geeft. Gelieerde partijen zouden in bepaalde situaties immers een andere vergoeding kunnen overeenkomen, dan de partijen zouden zijn overeengekomen indien ze als niet-gelieerde partijen een vergoeding zouden hebben vastgesteld.

Ook bij leveringen tussen niet-gelieerde partijen, of bij leveringen tussen gelieerde partijen waarbij de gelieerdheid geen invloed heeft gehad op de prijs, is de vergoeding ter zake van de levering niet altijd geschikt om zonder aanpassingen als maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen te worden gebruikt. Bij een levering kan het zijn dat er door de afnemer van de goederen overeengekomen betaling niet alleen ziet op de overdracht van goederen, maar dat de vergoeding ook enige elementen bevat die niet zozeer te maken

1209. Er is in dergelijke situaties echter geen levering. De leveringselementen gaan immers ten onder in de dienstelementen, omdat het geheel wordt aangemerkt als een dienst.

hebben met de waarde van de goederen als zodanig, maar die meer gerelateerd lijken aan dienstverleningselementen die onderdeel uitmaken van de levering.

De maatstaf van heffing ter zake van een transactie in de handelsketen kan als uitgangspunt worden gebruikt voor de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, maar ook de vergoeding ter zake van een levering zal voor het gebruik als maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in veel gevallen aanpassing behoeven.

## 19.5 DOUANEWAAARDE

### 19.5.1 Inleiding douanewaarde

De maatstaf van heffing bij het ontstaan van een douaneschuld wordt de douanewaarde genoemd. Hierbij wordt normaliter uitgegaan van een waarde van de goederen,<sup>1210</sup> waarbij in beginsel, vaak met enige aanpassingen, wordt aangesloten bij een vergoeding die in de handelsketen wordt overeengekomen ter zake van een overdracht van de goederen.

De maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt in art. 86 van de Btw-richtlijn als douanewaarde aangeduid en is volgens de tekst van de Btw-richtlijn de douanewaarde als omschreven in het communautaire douanerecht. Toch is de maatstaf van heffing, de douanewaarde, die wordt gehanteerd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen veelal niet gelijk aan de douanewaarde voor het communautaire douanerecht. In de Btw-richtlijn zijn enige aanvullende regels opgenomen ter bepaling van de maatstaf van heffing die van toepassing is bij het belastbare feit invoer van goederen, welke regels niet gelden bij het bepalen van de douanewaarde ten aanzien van ontstaan van een douaneschuld. Op grond van met name de artikelen 87 en 88 van de Btw-richtlijn maken enige bedragen juist wel of juist niet onderdeel uit van de douanewaarde die niet of juist wel onderdeel vormen van de douanewaarde voor het communautaire douanerecht.<sup>1211</sup>

Ik zal hierna in paragraaf 19.5.3 beschrijven wat de maatstaf van heffing is bij het ontstaan van een douaneschuld. Vervolgens zal ik ingaan op de maatstaf van heffing in het btw-systeem bij het optreden van het belastbare feit invoer van goederen (paragraaf 19.5.4). Daarna zal ik ingaan op de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen zoals geregeld in de Nederlandse wet (paragraaf 19.5.5). Ten slotte ga ik in paragraaf 19.5 in op de indirecte belastingdruk bij invoer door particulieren (paragraaf 19.5.6) en op de transactiewaarde binnen concerns (paragraaf 19.5.7). Maar eerst ga ik in

1210. Douanerechten die worden berekend over een waarde worden ook wel ad valorem-rechten genoemd. Slechts in een relatief gering aantal gevallen wordt de maatstaf van heffing bij douanerechten gebaseerd op de kwantiteit van de goederen (zgn. specifieke rechten).

1211. Waarmee de definitie in art. 86 van de Btw-richtlijn dus in veel gevallen niet lijkt te kloppen. Daar staat: "voor de invoer van goederen is de maatstaf van heffing de waarde die in de geldende communautaire bepalingen als de douanewaarde wordt omschreven". De maatstaf van heffing is echter de douanewaarde als omschreven in de communautaire bepalingen, maar dan wel zoals gecorrigeerd op grond van met name de artikelen 87 en 88 van de Btw-richtlijn.

paragraaf 19.5.2 in op internationale verplichtingen, zoals met name vastgelegd in de artikelen III en VII van het GATT-Verdrag, onderdeel van het GATT 1994 en de GATT-code.

## 19.5.2 GATT-verplichtingen

### 19.5.2.1 *Geen bescherming binnenlandse productie*

In deze paragraaf ga ik in op de verplichtingen die voortvloeien uit het GATT-Verdrag en van belang zijn voor de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. In paragraaf 19.5.2.2 behandel ik wat er in het GATT-Verdrag is geregeld inzake de douanewaarde.

#### *Afspraken in het GATT-Verdrag*

In art. III, tweede lid, van het GATT-Verdrag<sup>1212</sup> wordt bepaald, dat producten van oorsprong uit het grondgebied van enige verdragsluitende partij bij invoer in het grondgebied van enige andere verdragsluitende partij noch rechtstreeks noch middellijk zijn onderworpen aan binnenlandse belastingen of andere binnenlandse heffingen van welke aard ook, hoger dan die welke rechtstreeks of middellijk overeenkomstige producten van binnenlandse oorsprong treffen. Bovendien mogen geen binnenlandse belastingen of andere binnenlandse heffingen op geïmporteerde of binnenlandse producten worden toegepast op een wijze die in strijd is met de in het eerste lid van art. III van het GATT-Verdrag geformuleerde beginselen. Op grond van het eerste lid van art. III van het GATT-Verdrag mogen binnenlandse heffingen niet zodanig worden toegepast dat bescherming wordt verleend aan de binnenlandse productie.

Art. III van het GATT-Verdrag ziet op binnenlandse belastingen en doet niet af aan het mogen heffen van douanerechten. Met oorsprong in de zin van voormelde afspraken wordt, naar ik aanneem, bedoeld het land van waaruit goederen worden vervoerd of verzonden naar het land waar de goederen worden binnengebracht.<sup>1213</sup> Ik ga er vanuit dat het begrip oorsprong in het kader van voormelde afspraken niet dezelfde betekenis heeft als het oorsprongsbegrip in het douanerecht.<sup>1214</sup>

In het btw-systeem is bij leveringen en diensten de oorsprong van goederen in de zin van het GATT-Verdrag van weinig belang. Het kan voor het btw-tarief uitmaken wat voor soort goed wordt geleverd (is drank bijvoorbeeld alcoholhoudend?), maar de oorsprong van goederen speelt in het btw-systeem bij de maatstaf van heffing en het tarief geen enkele rol.<sup>1215</sup> In zoverre wordt er bij de belastbare feiten levering en dienst geen bescherming verleend aan binnenlandse productie.

1212. Dit verdrag heeft rechtskracht omdat dit verdrag zoals beschreven in paragraaf 2.7 deel uitmaakt van GATT 1994.

1213. Goederen die in de Gemeenschap of het douanegebied vertoeven onder een douaneregime blijven zolang de goederen niet zijn ingevoerd, van oorsprong van buiten de Gemeenschap, respectievelijk het douanegebied.

1214. Zie daarvoor paragraaf 4.8.

1215. Hooguit valt bij goederen waarbij het belastbare feit invoer van goederen nog niet heeft plaatsgevonden te wijzen op de facultatieve vrijstelling voor nog niet ingevoerde goederen in de Gemeenschap.

De voormelde afspraken in het kader van het GATT-Verdrag zijn enigszins vaag en cryptisch. De goederen die worden binnengebracht in de Gemeenschap mogen gelet op de voormelde afspraken worden onderworpen aan binnenlandse belastingen, zoals de btw. Hierbij geldt de restrictie dat de btw die wordt verschuldigd bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap niet hoger mag zijn dan de btw die producten van binnenlandse oorsprong treft.

*Heffing van btw ter zake van belastbaar feit invoer van goederen toegestaan*

Ik meen dat het is toegestaan dat btw wordt verschuldigd ter zake van het binnenbrengen van goederen ook al heeft er in de Gemeenschap nog geen levering van de goederen of geen dienst plaatsgevonden en zal een levering of dienst wellicht ook niet plaatsvinden.<sup>1216</sup> In het verkeer van de Gemeenschap worden in het btw-systeem transacties belast. Tegen een dergelijke belasting lijkt uit internationaal perspectief weinig in te brengen. Ook tegen het gegeven dat er ter bescherming van het stelsel van de verschuldigdheid van btw ter zake van leveringen en diensten in beginsel ook btw wordt verschuldigd ter zake van goederen die worden binnengebracht in de Gemeenschap, valt mijns inziens uit internationaal perspectief weinig in te brengen.

*Niet hoger dan btw op binnenlandse producten*

De btw die wordt verschuldigd ter zake van het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap mag gelet op het GATT-Verdrag niet hoger zijn dan de btw welke rechtstreeks of middellijk overeenkomstige producten van binnenlandse oorsprong treft. Het is de vraag wanneer de btw die ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd hoger is dan de btw die binnenlandse producten treft. Er worden hier namelijk twee verschillende grootheden met elkaar verbonden: de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en de btw verschuldigd ter zake van leveringen en diensten.

Er is een aantal relevante verschillen tussen het belastbare feit invoer van goederen en de belastbare feiten levering en dienst. Zo treedt het belastbare feit invoer van goederen op vanwege grensoverschrijding van goederen en treden leveringen en diensten normaliter op vanwege prestaties. Mede gelet op de in paragraaf 19.2 omschreven omstandigheid dat er ter zake van het belastbare feit invoer van goederen geen bruikbare vergoeding is te onderkennen, die als vergoeding rechtstreeks wordt overeengekomen in verband met het belastbare feit invoer van goederen, is het door het belastbare feit invoer van goederen bereiken van een gelijke btw-druk met de btw-druk op goederen die van oudsher in de Gemeenschap zijn en niet afkomstig zijn uit derdelandsgebieden, een onmogelijke opgave (zie paragraaf 19.3). Men kan de btw die producten binnen de Gemeenschap treffen ook niet gelijkstellen met de btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit levering van goederen.

<sup>1216</sup>. Op grond van art. II, tweede lid, aanhef en onderdeel a, van het GATT-Verdrag belet geen enkele bepaling van art. II een verdragsluitende partij bij de invoer van enig artikel te eniger tijd een belasting te heffen gelijkwaardig aan een binnenlandse belasting die overeenkomstig het bepaalde in art. III, tweede lid, van het GATT-Verdrag wordt geheven van het overeenkomstige binnenlandse product of van een product waaruit het geïmporteerde product geheel of gedeeltelijk is vervaardigd of geproduceerd.

Zo'n levering kan immers ook allerlei dienstverleningselementen omvatten. Er is in het kader van het GATT-Verdrag dan ook gelukkig niet afgesproken dat de maatstaf van heffing ter zake van het binnenbrengen van goederen in een land gelijk moet zijn aan de maatstaf van heffing ter zake van binnenlandse leveringen. Als een gelijke btw-druk echter niet is te realiseren, dan is het de vraag hoe dan moet worden voorkomen dat de btw-druk op goederen die worden ingevoerd, hoger is dan de btw-druk op binnenlandse producten.<sup>1217</sup>

Hoe de aansluiting tussen de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit levering ook verloopt, er moet gelet op het GATT-Verdrag in het btw-systeem mijns inziens met name voor worden gezorgd, dat er door de verschuldigdheid van btw geen bescherming wordt verleend aan de goederen, niet afkomstig uit derdelandsgebieden, die zich in de Gemeenschap in het vrije verkeer bevinden. Er mag in het btw-systeem geen bescherming worden verleend aan de productie in de Gemeenschap. Als bij het systeem van de verschuldigdheid van btw bij invoer van goederen maar zoveel mogelijk wordt voorkomen dat productie binnen de Gemeenschap wordt beschermd, dan zal het btw-systeem vermoedelijk "GATT-proof" zijn, althans wat betreft het naleven van de afspraken vastgelegd in art. III van het GATT-Verdrag. Van belang is daarbij dat de maatstaf van heffing en het btw-tarief ter zake van het belastbare feit invoer van goederen zoveel mogelijk in de geest van het stelsel van de verschuldigdheid van btw bij de belastbare feiten levering en dienst wordt ingericht, dus meer in concreto met name een maatstaf van heffing die indien mogelijk is gebaseerd op de besteding die partijen ter zake van een transactie in verband waarmee wordt ingevoerd doen.

#### *Verkeer tussen de lidstaten*

In art. 110 van het VWEU wordt bepaald dat de lidstaten op producten van de overige lidstaten, al dan niet rechtstreeks, geen hogere binnenlandse belastingen van welke aard ook mogen heffen dan die welke, al dan niet rechtstreeks, op gelijksoortige nationale producten worden geheven. Op grond van art. 110 van het VWEU is het heffen op de producten van de overige lidstaten van zodanige binnenlandse belastingen dat daardoor andere producties zijdelings worden beschermd verboden.<sup>1218</sup> Dit artikel is wat betreft het verkeer van goederen tussen de lidstaten vergelijkbaar met de bepaling van art. III van het GATT-Verdrag dat ziet op goederen afkomstig van buiten de Europese Unie. In zoverre lijkt de uitleg die de jurisprudentie biedt ten aanzien van art. 110 van het VWEU analoog te kunnen worden toegepast om uitleg te bieden aan art. III van het GATT-Verdrag. Het HvJ heeft overwogen<sup>1219</sup> dat bij de toepassing van art. 95 van het EEG-Verdrag (een rechtsvoorganger van art. 110 van het VWEU) niet slechts moet worden gelet

1217. Ook is het de vraag wat in het kader van het GATT-Verdrag de btw-druk is op goederen waarvan de levering is vrijgesteld zonder een recht op aftrek van btw. Op dergelijke goederen drukt normaliter wel btw omdat een belastingplichtige die dergelijke leveringen verricht normaliter kosten zal maken waar btw op drukt.

1218. Vergelijk over jurisprudentie met betrekking tot art. 95 EEG-Verdrag, een rechtsvoorganger van dit artikel, Lasok 1997, blz. 193-218.

1219. HvJ 22 maart 1977, nr. 74/76 (Iannelli & Volpi SpA), ECLI:EU:C:1977:51, Jur. blz. 000557.

op het tarief van de binnenlandse belasting die al dan niet rechtstreeks op nationale en ingevoerde producten wordt geheven, maar ook op de grondslag en de heffingsmodaliteiten ervan. Zodra verschillen in dit opzicht ertoe kunnen leiden dat het ingevoerde product in hetzelfde stadium van productie of verhandeling hoger wordt belast dan het gelijksoortige nationale product, wordt inbreuk gemaakt op het verbod van art. 95 van het EEG-Verdrag. De effectieve belastingdruk wordt dus berekend door het belastingpercentage toe te passen op de relevante maatstaf van heffing.<sup>1220</sup> Er treedt strijd met art. 95 van het EEG-Verdrag op als de berekende verschuldigde belasting meer is dan de binnenlandse verschuldigde belasting.

#### 19.5.2.2 *Douanewaarde*

Er zijn tussen een groot aantal landen afspraken gemaakt omtrent de te hanteren douanewaarde. Deze afspraken waren reeds opgenomen in art. VII van het GATT-Verdrag en vormen onderdeel van het GATT 1994. Het artikel is multi-interpretabel gebleken. Zo viel kennelijk zowel de zogenoemde Brusselse waardedefinitie, die overwegend uitging van een soort objectivering in de waardebepaling uitgaande van normale waarden, als de huidige interpretatie waarbij normale waarde-elementen grotendeels worden vermeden en waarbij zoveel mogelijk wordt aangesloten bij de vergoedingen die partijen zijn overeengekomen, binnen de ruimte die dit artikel bood.<sup>1221</sup> Inzake de toepassing van het artikel is een overeenkomst gesloten, namelijk de GATT-code.

Art. VII van het GATT-Verdrag geldt ten aanzien van alle producten welke bij de invoer of uitvoer zijn onderworpen aan douanerechten of andere heffingen welke op enige wijze zijn gebaseerd op, of afhankelijk zijn van, de waarde van de goederen. Gelet op de tekst van de paragraaf 1 van bijlage I bij art. VII wordt met de term “of andere heffingen” niet bedoeld op interne belastingen die verschuldigd zijn in verband met geïmporteerde goederen. De Europese Unie is dus niet op grond van art. VII van het GATT-Verdrag en de GATT-code gehouden de waardebepaling inzake de douanewaarde ook toe te passen bij het belastbare feit invoer van goederen voor de btw.

#### 19.5.3 *Douanewaarde bij douaneschuld*

##### 19.5.3.1 *Inleiding*

In de Europese Unie zijn de GATT-regels voor de maatstaf van heffing bij goederen die worden ingevoerd voor de douanerechten verwerkt in de artikelen 28 tot en met 36 van het CDW en in de artikelen 141 tot en met 172 van het UCDW. Naast het CDW en het UCDW kunnen ook andere verordeningen ter uitvoering daarvan van belang zijn.<sup>1222</sup>

1220. Vergelijk Lasok 1997, blz. 199.

1221. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 66.

1222. Ik wijs in dit verband op Verordening (EG) nr. 2137/2004 van de Commissie van 14 december 2004 houdende vaststelling van eenheidswaarden voor de bepaling van de douanewaarde van bepaalde aan bederf onderhevige goederen, PbEG, 2004, L 369/18.

Uitgangspunt voor de waardebepaling voor de heffing van douanerechten is de werkelijke koop prijs van de goederen.<sup>1223</sup> Met de vaststelling van de douanewaarde wordt beoogd een billijk, uniform en neutraal systeem in te voeren dat het gebruik van willekeurige of fictieve douanewaarden uitsluit.<sup>1224</sup>

Voor de vaststelling van de waarde geldt op grond van het CDW een zestal methoden. Bij alle methoden speelt een rol dat de waarde moet worden gebaseerd op concrete gegevens. Douaneautoriteiten beschikken over veel gegevens, maar kunnen daar op basis van geheimhoudingsverplichtingen normaliter niet altijd wat mee doen bij het vaststellen van de douanewaarde.

Het is niet toegestaan de douanewaarde te bepalen op grond van de verkoopprijs zoals die geldt op de exportmarkt of zoals die geldt op de markt van het land van invoer voor goederen geproduceerd in dat land.<sup>1225</sup>

In de volgende paragrafen ga ik in op de zes methoden. Ik ga achtereenvolgens in op de methode van de transactiewaarde van de goederen (paragraaf 19.5.3.2), de methode van de transactiewaarde van identieke goederen (paragraaf 19.5.3.3), de methode van de transactiewaarde van soortgelijke goederen (paragraaf 19.5.3.4), de terugrekenmethode (paragraaf 19.5.3.5), de berekende waarde methode (paragraaf 19.5.3.6) en de vaststelling van de douanewaarde met redelijke middelen (paragraaf 19.5.3.7).

#### 19.5.3.2 *Transactiewaarde goederen*

##### *Transactiewaarde*

Bij toepassing van de eerste methode is de douanewaarde gelijk aan de transactiewaarde. Gebruik van de transactiewaarde geldt als de meest geschikte methode voor het vaststellen van de douanewaarde.<sup>1226</sup> Op grond van art. 29 van het CDW moet onder transactiewaarde worden verstaan de werkelijk betaalde of te betalen prijs indien de goederen voor uitvoer naar het douanegebied worden verkocht. De werkelijk betaalde of te betalen prijs is de totale betaling die door de koper aan de verkoper of ten behoeve van de verkoper voor de ingevoerde goederen is of moet worden gedaan en omvat alle betalingen die als voorwaarde voor de verkoop van de ingevoerde goederen, hetzij door de koper aan de verkoper, hetzij door de koper aan een derde ter nakoming van een verplichting van de verkoper,<sup>1227</sup> werkelijk zijn of moeten worden gedaan. De werkelijk betaalde of te betalen prijs is een eventueel aan te passen gegeven om te voorkomen dat

1223. In het verleden is enige tijd uitgegaan van de zogenoemde Brusselse waardedefinitie. Dat was vooral een theoretisch waardebegrip.

1224. HvJ 12 december 2013, nr. C-116/12 (Ioannis Christodoulou e.a.), ECLI:EU:C:2013:825, punt 36.

1225. Art. 7, tweede lid, aanhef en onderdelen a en c, van de GATT-code.

1226. HvJ 12 december 2013, nr. C-116/12 (Ioannis Christodoulou e.a.), ECLI:EU:C:2013:825, punt 44.

1227. Punt en Van Vliet merken op dat de bepaling dat het moet gaan om een betaling aan een derde ter nakoming van een verplichting van de verkoper merkwaardig is. Met Punt en Van Vliet meen ik dat het niet de bedoeling lijkt dat als de verkoper bedingt dat de koper een bedrag moet betalen aan een liefdadigheidsorganisatie, dit bedrag geen onderdeel van de douanewaarde zou vormen. Punt & Van Vliet 2000, blz. 78.



een arbitraire of fictieve douanewaarde wordt vastgesteld.<sup>1228</sup> De douanewaarde wordt vastgesteld op basis van het criterium van de werkelijke economische waarde van de goederen met inachtneming van de verschillende bestanddelen ervan.<sup>1229</sup>

#### *Verkoop van een goed tegen de betaling van een prijs*

Deze methode kan alleen worden gebruikt als er sprake is van een koopcontract. Er wordt voor een transactiewaarde uitgegaan van de voorwaarden waaronder de individuele verkoopovereenkomst is gesloten.<sup>1230</sup> Er moet sprake zijn van de verkoop van een goed<sup>1231</sup> tegen de betaling van een prijs.<sup>1232</sup> Vanzelfsprekend voldoet een ruilvereenkomst ook aan deze voorwaarde.<sup>1233</sup> Het gaat om de voor de goederen werkelijk betaalde prijs.

#### *Vóór uitvoer naar het douanegebied*

Wil de transactiewaardemethode van toepassing kunnen zijn, dan moeten de goederen gelet op de tekst van de GATT-code en art. 29 van het CDW vóór uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie worden verkocht. De goederen moeten zijn verkocht met de Europese Unie als bestemming.<sup>1234</sup>

1228. HvJ 12 december 2013, nr. C-116/12 (Ioannis Christodoulou e.a.), ECLI:EU:C:2013:825, punt 39.

1229. HvJ 12 december 2013, nr. C-116/12 (Ioannis Christodoulou e.a.), ECLI:EU:C:2013:825, punt 54.

1230. HvJ 23 februari 2006, nr. C-491/04 (Dollond & Aitchison Ltd), ECLI:EU:C:2006:144, NTFR 2006/762 m.nt. Sanders, punt 26.

1231. De verkoop van een goed zal zijn gericht op de overdracht van een goed. Voor de vraag of er sprake is van een verkoop van een goed kan normaliter worden aangesloten bij het leveringsbegrip voor de btw. Overigens maakt het tijdstip van overdracht van de goederen niet uit, mits de overdracht van het goed als zodanig voldoende verband heeft met de uitvoer van het goed naar het douanegebied van de Gemeenschap.

Punt en Van Vliet zijn van mening dat bij bewerking of verwerking van een goed die leidt tot de oplevering van een nieuw goed, sprake is van een koopovereenkomst. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 71.

1232. Bij leveringen van gratis zendingen, zoals reclamedrukwerk, monsters en geschenksendingen is er geen sprake van overdracht van goederen tegen betaling van een prijs, vergelijk Boersma, Van Breukelen & Koevoets 2009, blz. 131. Volgens de staatssecretaris van Financiën is er bij gratis zendingen geen sprake van een verkoop voor uitvoer (Handboek Douane, onderdeel 9.00.00, paragraaf 2.34, zie met betrekking tot de waardering onderdeel 9.00.00, paragraaf 9.10 en 9.11). In het Handboek Douane stelt de staatssecretaris dat er geen sprake is van een verkoop voor uitvoer, als goederen worden aangegeven waarvoor slechts een symbolische waarde als prijs in de factuur is vermeld, die niet in verhouding staat met de werkelijke waarde van de goederen. Op grond van art. VII van het GATT-Verdrag, moet de belastbare invoerwaarde worden gebaseerd op de werkelijke waarde. Onder de werkelijke waarde dient te worden verstaan de prijs waartegen, op een door de wetgeving van het land van import bepaalde tijd en plaats, de geïmporteerde goederen of overeenkomstige goederen bij normale handelstransacties en bij volledige vrije mededinging worden verkocht of ten koop aangeboden. Op grond van de tekst van dit artikel hoeft een symbolische waarde tussen niet-gerelateerde partijen door de lidstaten van de Europese Unie niet te worden geaccepteerd. De GATT-code lijkt geen ruimte bieden om bij transacties tussen niet-gerelateerde partijen de transactiewaarde buiten beschouwing te laten alleen omdat de waarde symbolisch zou zijn.

1233. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 69 en art. 29, derde lid, onderdeel a, van het CDW. De betaling behoeft niet noodzakelijk in geld te geschieden.

1234. Vergelijk Sherman & Glashoff 1988, blz. 99-102. Volgens Sherman & Glashoff moet "sold for export" in art. 1 van de GATT-code worden gelezen als: "sold from outside into". De koopovereenkomst moet volgens Punt en Van Vliet tot stand zijn gekomen voor uitvoer uit het land van export. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 73.

In art. 147 van het UCDW is geregeld dat bij goederen die worden verkocht, het aangeven voor het vrije verkeer van de goederen voldoende is om de goederen als verkocht voor de uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap aan te merken. Op grond van de tekst van art. 147 van het UCDW kunnen koopovereenkomsten die worden gesloten terwijl de goederen reeds zijn uitgevoerd en onderweg zijn naar de Europese Unie, worden aangemerkt als verkocht voor uitvoer uit het land van export naar de Europese Unie.<sup>1235</sup> Bij opeenvolgende verkopen is in beginsel op grond van art. 147, tweede volzin, van het UCDW, de waarde van toepassing die ziet op de laatste verkoop als gevolg waarvan de goederen het douanegebied van de Europese Unie zijn binnengebracht, of voordat de goederen in het vrije verkeer worden gebracht.<sup>1236</sup> Art. 147, tweede volzin, van het UCDW is dus kennelijk gelet op de tekst van de bepaling ook van toepassing bij koopovereenkomsten die worden gesloten wanneer goederen zich reeds in het douanegebied bevinden maar nog niet in het vrije verkeer zijn gebracht.<sup>1237</sup> Punt en Van Vliet<sup>1238</sup> vragen zich terecht af of dit in overeenstemming is met de GATT-code waarin het gaat over “verkocht voor uitvoer naar het land van invoer” en met art. 29 van het CDW.<sup>1239</sup> In het arrest in de zaak Unifert Handels GmbH heeft het HvJ aangegeven dat een koopovereenkomst van na de uitvoer uit het land van export, maar van voor de inkleding in aanmerking kan worden genomen. Met inkleding bedoelt het HvJ volgens Punt en Van Vliet,<sup>1240</sup> het tijdstip van feitelijk binnenbrengen in de Europese Gemeenschap.

Punt en Van Vliet<sup>1241</sup> beschrijven het voorbeeld van een Amerikaanse handelsfirma die speciaal voor de Europese Gemeenschap (thans: Europese Unie) vervaardigde apparatuur laat afleveren in de Verenigde Staten en de apparatuur na enige tijd overbrengt naar Nederland om de apparatuur van daaruit te verkopen. Zij stellen dat de aankoop door de Amerikaanse handelsfirma dan een zeker verband heeft met het overbrengen naar de Europese Gemeenschap. Indien het niet om speciaal voor de Europese Gemeenschap vervaardigde apparatuur zou gaan, is er volgens Punt en Van Vliet geen verband tussen de levering en de overbrenging naar de Europese Gemeenschap. Het draait er mijns inziens bij de term “voor uitvoer naar de Gemeenschap” om, of de goederen bestemd voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie worden verkocht. Het is daarbij mijns inziens niet zo dat reeds de aard van de goederen er voor kan zorgen dat een zodanig verband zou bestaan, terwijl dat verband er bij andere goederen als die goederen

1235. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 73.

1236. Al mag ook een prijs betrekking hebbend op een hieraan voorafgaande verkoop worden aangegeven (art. 147, eerste lid, derde volzin, van het UCDW).

1237. De staatssecretaris van Financiën is, zo volgt uit het Handboek douane, onderdeel 9.00.00, paragraaf 2.2, onder verwijzing naar het arrest van het HvJ van 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH), ECLI:EU:C:1990:237, Jur. blz. I-02275, van mening, dat bij opeenvolgende verkopen die zijn afgesloten voor het tijdstip van het bepalen van de douanewaarde kan worden aangesloten bij een verkoop, die in het douanegebied van de Europese Unie heeft plaatsgevonden voordat de goederen voor het vrije verkeer worden aangegeven.

1238. Punt & Van Vliet 2000, blz. 73-75.

1239. Volgens Sherman en Glashoff vormt een verkoop door een binnenlandse importeur aan een afnemer in het land van invoer evenals een verkoop vanuit een douane-entrepot in het land van invoer, geen “sale for export” als bedoeld in art. 1 van de GATT-code. Sherman & Glashoff 1988, blz. 102.

1240. Punt & Van Vliet 2000, blz. 73.

1241. Punt & Van Vliet 2000, blz. 72.

hetzelfde worden behandeld er enkel vanwege de andere aard van de goederen niet zou zijn. Hooguit vergemakkelijkt het gegeven dat er sprake is van speciaal voor de Europese Unie vervaardigde apparatuur, of van op de goederen aangebrachte merken die alleen in de Europese Unie worden gevoerd, de bewijslast dat de goederen zijn bestemd voor uitvoer naar de Europese Unie.

Punt en Van Vliet,<sup>1242</sup> stellen dat er een zodanig lange periode kan liggen tussen de levering en de uitvoer naar de Gemeenschap dat de koop geen verband meer houdt met de levering. Voor zover de regeling vastgelegd in art. 147, tweede lid, van het UCDW zou inhouden dat de importeur van een dergelijk goed waarbij het goed niet voor uitvoer naar het douanegebied is verkocht de transactiewaarde mag gebruiken, deel ik de visie van Punt en Van Vliet dat deze bepaling in strijd is met de officiële waardedefinitie. Ik vraag me hierbij overigens af of van een koop die in eerste instantie voldoet aan de eis dat er sprake is van een verkoop voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie door enkel tijdsverloop, waarbij het wat langer duurt tot de goederen worden uitgevoerd naar de Europese Unie, de status van verkoop voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie kunnen verliezen. Ik meen dat dit niet het geval is. Het tijdsverloop lijkt veeleer slechts consequenties te hebben voor de bewijslast: des te langer het tijdsverloop des te lastiger vermoedelijk het bewijs zal zijn te leveren dat de levering verband houdt met de uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie. Ik wijs er op dat, zoals behandeld in paragraaf 8.2.6, het HvJ inzake de rechtsvoorganger van art. 32 van de Btw-richtlijn heeft overwogen dat de levering van goederen die worden verzonden of vervoerd, het bestaan van een temporeel en materieel verband tussen de levering van de betrokken goederen en de verzending ervan alsmede een bepaalde continuïteit in het verloop van de handeling impliceert.<sup>1243</sup>

Op grond van art. 147, tweede lid, van het UCDW is de methode van de transactiewaarde niet verplicht indien de goederen tussen het tijdstip van de verkoop en het in het vrije verkeer brengen in een derde land zijn gebruikt. Bij dergelijke transacties zal het niet voor de hand liggen dat er sprake is van verkoop voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap.

#### *Card Protection Plan-criteria?*

Voor het btw-systeem heeft het HvJ in zijn arrest in de zaak Card Protection Plan Ltd (CPP)<sup>1244</sup> criteria gegeven voor de bepaling of er sprake is van één of van meerdere prestaties. Naar het HvJ heeft overwogen in zijn arrest in de zaak Dollond & Aitchison Ltd kunnen de beginselen die in het arrest in de zaak Card Protection Plan Ltd (CPP) zijn geformuleerd, als zodanig niet worden gebruikt om te bepalen welke elementen van een transactie in aanmerking moeten worden genomen voor de toepassing van art. 29 van het CDW.<sup>1245</sup>

1242. Punt & Van Vliet 2000, blz. 74-75.

1243. HvJ 2 oktober 2014, nr. C-446/13 (Fonderie 2A), ECLI:EU:C:2014:2252, V-N 2014/55.18, punt 29.

1244. HvJ 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan Ltd (CPP), ECLI:EU:C:1999:93, BNB 1999/224 m.nt. Van Hilten.

1245. HvJ 23 februari 2006, nr. C-491/04 (Dollond & Aitchison Ltd), ECLI:EU:C:2006:144, NTFR 2006/762 m.nt. Sanders, punt 22.

In het arrest in de zaak *Dollond & Aitchison Ltd* ging het om klanten die periodiek wegwerpcontactlenzen en voor onderhoud ervan noodzakelijke vloeistoffen en lenshouders ontvingen en daarbij recht hadden op een consult, initieel onderzoek voor contactlenzen en jaarlijks een controle en andere nazorg ondergingen. Het HvJ overweegt dat voor het begrip transactiewaarde moet worden uitgegaan van de voorwaarden waaronder de individuele verkoopovereenkomst is gesloten.<sup>1246</sup> Het gaat in de zaak *Dollond & Aitchison Ltd* naar het oordeel van het HvJ om een globaal aanbod tegen een vaste prijs. Het voor de diensten betaalde bedrag moet bijgevolg naar het oordeel van het HvJ worden aangemerkt als onderdeel van de betalingen die als voorwaarde voor de verkoop van de ingevoerde goederen door de koper aan de verkoper ter nakoming van een verplichting van de verkoper, werkelijk zijn of moeten worden gedaan, zoals bedoeld in art. 29 van het CDW, en vormen bijgevolg een bestanddeel van de douanewaarde.<sup>1247</sup>

Ik constateer dat de Card Protection Plan-criteria gelet op het arrest van het HvJ in de zaak *Dollond & Aitchison Ltd* niet van toepassing zijn bij het bepalen van de transactiewaarde van de goederen en dat dit gelet op het nemen van de transactiewaarde als douanewaarde ook consequent is. In het CDW wordt immers uitgegaan van de vergoeding ter zake van de transactie, zonder dat daarvan een afsplitsing wordt gemaakt omdat een gedeelte zou zien op dienstverlening. Alleen bepaalde kostenposten mogen onder bepaalde voorwaarden uit de douanewaarde worden gehaald. Bij het vaststellen van de douanewaarde voor de douanerechten past het niet om splitsing van de vergoeding te maken aan de hand van de btw-technische begrippen levering en dienst.

Voor aanpassing van de maatstaf van heffing voor de douanerechten lijkt de Europese Unie weinig speelruimte te hebben omdat de douanewaarde is gebaseerd op GATT-regels. Bij het belastbare feit invoer van goederen bestaat dergelijke speelruimte wel. Door het gebruiken van de Card Protection Plan-criteria bij de bepaling van de maatstaf van heffing voor de douanerechten lijkt, voor zover voor de btw wordt aangesloten bij de douanewaarde, een dubbele btw-druk te kunnen worden voorkomen.<sup>1248</sup> Van Hilten betoogt dat ter voorkoming van dubbele btw-druk moet worden aangesloten bij de Card Protection Plan-criteria, of dat voor de btw niet moet worden aangesloten bij de douanewaarde, of dat moet worden afgezien van het belasten van diensten voor zover er reeds btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt geheven.<sup>1249</sup> De laatste optie heeft overigens niet mijn voorkeur, omdat het mij beter lijkt dubbele btw-druk voor zover het niet via de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen kan worden bestreden, te bestrijden door middel van het verlenen van een recht op aftrek van btw. Het lijkt mij niet de voorkeur verdienen de verschuldigdheid van btw te verminderen ter zake van transacties die op zich los staan van het zich voordoen van het belastbare feit invoer van

1246. HvJ 23 februari 2006, nr. C-491/04 (*Dollond & Aitchison Ltd*), ECLI:EU:C:2006:144, NTFR 2006/762 m.nt. Sanders, punt 26.

1247. HvJ 23 februari 2006, nr. C-491/04 (*Dollond & Aitchison Ltd*, ECLI:EU:C:2006:144, NTFR 2006/762 m.nt. Sanders, punt 34.

1248. Hiervan lijkt ook Van Hilten uit te gaan. Van Hilten 2012.

1249. Van Hilten 2012.

goederen, anders dan dat de goederen wellicht in verband met zo'n transactie worden binnengebracht in de Gemeenschap.

Men kan zich afvragen of het de voorkeur zou verdienen als van de maatstaf van heffing voor de btw, alleen wordt geheven ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, voor zover er sprake is van een vergoeding in verband met een levering of van leveringselementen. Btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt niet verschuldigd vanwege een levering of dienst, maar vanwege een grensoverschrijding van goederen. Bij de maatstaf van heffing ligt het dan voor de hand om aan te sluiten bij de waarde van de transactie in verband waarmee de goederen worden ingevoerd. Die transactie is hetgeen in verband waarmee goederen worden ingevoerd en waar voor de subjectieve waarde ter zake van de goederen het beste bij kan worden aangesloten. Dit kan in het btw-systeem zowel een levering als een dienst zijn, of een combinatie van beiden.

Bij dienstverlening zal het zich vermoedelijk relatief vaker dan bij leveringen voordoen dat er niet kan worden gesproken van een "voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs indien zij voor uitvoer naar het douanegebied worden verkocht", althans zal er vermoedelijk relatief vaker sprake zijn van de situatie waarbij de verkoop of de prijs afhankelijk is gesteld van een voorwaarde, in de vorm van dienstverlening, waarvan de waarde met betrekking tot de goederen waarvan de waarde dient te worden bepaald, niet kan worden vastgesteld. Dan zal veelal kunnen worden uitgeweken naar de transactiewaarde ter zake van een voor de btw als levering te kwalificeren overdracht van goederen in een andere schakel in de handelsketen, of ter zake van identieke of soortgelijke goederen.

Het is een goed verdedigbaar uitgangspunt om ook bij de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen uit te gaan van de vergoeding ter zake van de transactie, de transactiewaarde. Bij een dergelijk uitgangspunt is het mijns inziens niet voor de hand liggend om aan te sluiten bij de Card Protection Plan-criteria, omdat transacties zowel leveringen als diensten omvatten. Het gaat om de vergoeding voor de overdracht van het goed.

Het voorgaande roept de vraag op wat er met het belastbare feit invoer van goederen wordt getracht te bereiken. Is dat een verschuldigdheid van btw gebaseerd op de transactie in verband waarmee een goed de Gemeenschap wordt binnengebracht, of is dat verschuldigdheid van btw gebaseerd op de vergoeding ter zake van de levering of leveringselementen in verband waarmee een goed wordt binnengebracht in de Gemeenschap? Mijns inziens gaat het om het bereiken van een vergelijkbare btw-druk als op een levering zou hebben gedrukt. Zoals ik heb betoogd in paragraaf 19.4 vormt de tegenprestatie ter zake van de levering, de vergoeding, mijns inziens normaliter in het btw-systeem in beginsel het best denkbare uitgangspunt voor een maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit van het belastbare feit invoer van goederen. Daarvan uitgaande zou het aansluiten bij de Card Protection Plan-criteria voor de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen de

voorkeur verdienen. Ik teken hier echter bij aan dat dit met zich brengt dat ten tijde van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen moet worden beoordeeld of een goed wordt ingevoerd in verband met een levering of een dienst. Dit lijkt mij problemen op te leveren voor wat betreft de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. De douaneautoriteiten moeten zich bezig gaan houden met een btw-technische kwalificatie van waar de goederen voor zullen worden gebruikt. Het gaat bij het belastbare feit invoer van goederen om het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. Het zou hierbij moeten gaan om de waarde het goed dat wordt binnengebracht op het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen en niet om wat men allemaal met het goed van plan is.

Ik kom daarom tot de slotsom dat mij het meest redelijk lijkt om voor de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen uit te gaan van de waarde van de transactie. Sommige kostenposten van de transactie kunnen wellicht buiten beschouwing worden gelaten, maar de transactiewaarde zou ook voor de btw het uitgangspunt te horen zijn. Daarbij past niet de toepassing van Card Protection Plan-criteria.

#### *Keuze uit transacties*

In een keten van transacties die elk afzonderlijk voldoen aan de voorwaarden van art. 29 van het CDW, mag de aangever zelf bepalen welke transactie hij of zij kiest ter bepaling van de maatstaf van heffing.<sup>1250</sup><sup>1251</sup> Op een eenmaal gemaakte keuze kon in het verleden niet worden teruggekomen nadat de goederen in het vrije verkeer waren gebracht.<sup>1252</sup> Het lijkt mij dat hier door art. 78 van het CDW wijziging in is gekomen.

In het DWU is niets opgenomen over de al dan niet handhaving van de regel dat de eerste transactie bestemd voor uitvoer kan worden gebruikt als transactieprijs om de douanewaarde vast te stellen. Op grond van een nog niet officieel gepubliceerde concepttekst van de nieuwe uitvoeringsverordening van het DWU, zal vanaf inwerkingtreding van die verordening de transactiewaarde moeten zijn gebaseerd op de transactie die onmiddellijk voorafgaat voordat de goederen zijn

1250. Vergelijk art. 147, eerste lid, van het UCDW. Overigens wordt op grond van art. 147, eerste lid, derde volzin, van het UCDW vereist, dat indien een prijs wordt aangegeven die betrekking heeft op een verkoop die voortvloeit uit de laatste verkoop, dient te worden aangetoond dat deze verkoop met het oog op de uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie is afgesloten. Ik neem gelet op de tekst van art. 147, eerste lid, eerste volzin, van het UCDW, aan dat aan die bewijslast reeds wordt voldaan als er sprake is van een verkoop die heeft plaatsgevonden terwijl de goederen zich in het douanegebied van de Gemeenschap bevonden. Art. 147, eerste lid, derde volzin, van het UCDW lijkt bedoeld om te bereiken dat geen transactiewaarde wordt bepaald, uitgaande van transacties die plaatsvonden terwijl de goederen zich nog buiten de Europese Unie bevonden en waarbij er ten tijde van de transacties geen sprake was van een verkoop voor uitvoer naar de Europese Unie.

1251. In 2007 is het technisch comité van de werelddouaneorganisatie overigens met een adviserend commentaar gekomen waarin wordt betoogd dat niet zou moeten worden uitgegaan van de laatste transactie voor de introductie van de goederen in het land van invoer van de goederen. Vergelijk Ruessmann & Willems 2009.

1252. HvJ 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH), ECLI:EU:C:1990:237, Jur. blz. I-02275.

aangegeven,<sup>1253</sup> zodat de zogenoemde “first sale for export”-regel in een keten van meerdere transacties voorafgaand aan de invoer vanaf de inwerkingtreding van de uitvoeringsverordening niet meer mogelijk zal zijn.<sup>1254</sup>

Bij het optreden van een inkoopagent die in eigen naam handelt zijn er twee transacties: de eerste is die tussen de agent en de producent waarbij de agent partij is omdat hij in eigen naam handelt. De tweede transactie is die tussen de agent en de importeur. In het kader van de bepaling van de douanewaarde op grond van art. 29 van het CDW is van belang met welke transactie rekening kan worden gehouden. Het HvJ<sup>1255</sup> heeft inzake de rechtsvoorganger van art. 29 van het CDW overwogen dat rekening moet worden gehouden met de werkelijke functie van een inkoopcommissionair. Daar een dergelijke agent handelt voor rekening van de importeur, treedt een dergelijke agent bij de koop van de goederen enkel op als vertegenwoordiger en draagt niet de financiële risico's die aan de koop verbonden zijn. Zelfs wanneer de agent in eigen naam optreedt, blijft de rol van de agent beperkt tot tussenkomst als indirect vertegenwoordiger bij een koopovereenkomst, die in wezen tussen de opdrachtgever van de agent en de leverancier wordt gesloten. Voor de vaststelling van de douanewaarde moet naar het oordeel van het HvJ worden uitgegaan van een transactie tussen de producent of de leverancier van de goederen enerzijds en de importeur anderzijds. Er wordt dus voor de bepaling van de douanewaarde uitgegaan van één transactie.

#### *Verhogingen van de werkelijk betaalde of te betalen prijs*

De douanewaarde is bij de eerste methode ter bepaling van de douanewaarde de transactiewaarde. De transactiewaarde is de werkelijk betaalde of te betalen prijs voor de goederen.

Bij berekening van de douanewaarde met behulp van de methode van de transactiewaarde moet de werkelijk betaalde of te betalen prijs op grond van art. 32 van het CDW met een aantal posten worden verhoogd, voor zover die posten, afgezien van de werking van dit artikel, nog geen onderdeel vormden van de prijs.<sup>1256</sup> Het gaat hier om voor rekening van de koper zijnde kostenelementen die toch in de werkelijk betaalde of te betalen prijs moeten worden begrepen. Bij de in art. 32 van het CDW bedoelde posten gaat het met name

1253. Ik merkte hiervoor reeds op dat volgens Sherman en Glashoff een verkoop door een binnenlandse importeur aan een afnemer in het land van invoer evenals een verkoop vanuit een douane-entrepot in het land van invoer geen “sale for export” is. Sherman & Glashoff 1988, blz. 102.

1254. Chin-Oldenzien meent dat uit de concepttekst van de uitvoeringsverordening kan worden afgeleid dat de zogenoemde first sale for export regel niet meer mogelijk zal zijn, althans dat de tekst minder ruimte open laat voor deze mogelijkheid. Chin-Oldenzien 2014.

1255. HvJ 25 juli 1991, nr. C-299/90 (Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG), ECLI:EU:C:1991:334, Jur. blz. I-04301.

1256. Op grond van art. 29, derde lid, onderdeel b, van het CDW worden de door de koper of voor rekening van de koper verrichte activiteiten, waaronder die welke verband houden met het verhandelen van de goederen, maar met uitzondering van de activiteiten waarvoor in art. 32 van het CDW in een aanpassing van de douanewaarde is voorzien, niet als een indirecte betaling aan de verkoper beschouwd en niet aan de douanewaarde toegevoegd, ook niet indien deze activiteiten kunnen worden geacht de verkoper tot voordeel te strekken of met diens instemming worden verricht.

om commissies en courtage, met uitzondering van inkoopcommissies, kosten van verpakkingsmiddelen en verpakking, bepaalde goederen en diensten die de koper gratis of tegen een verminderde prijs levert om te worden gebruikt bij de voortbrenging en verkoop voor uitvoer van de ingevoerde goederen,<sup>1257</sup> royalties en betalingen voor licentierechten met betrekking tot de goederen waarvan de waarde dient te worden bepaald die de koper als voorwaarde voor de verkoop van de goederen moet betalen, de waarde van elk deel van de opbrengst van elke latere wederverkoop, overdracht of gebruik van de ingevoerde goederen dat de verkoper direct of indirect ten goede komt en de kosten van vervoer en verzekering van de ingevoerde goederen en de met het vervoer verband houdende kosten van het laden en van de behandeling van de ingevoerde goederen tot de plaats van binnenkomst van de goederen in het binnenland van het douanegebied van de Europese Unie.<sup>1258</sup> De plaats van binnenkomst van de goederen in het binnenland van het douanegebied is nader uitgewerkt in art. 163 van het UCDW. Het gaat bij vervoer over zee om de haven van lossing, dan wel overlading of de eerste haven die voor lossing in aanmerking komt. Bij goederenvervoer per spoor gaat het om de plaats waar het eerste douanekantoor is gevestigd en voor op andere wijze aangevoerde goederen gaat het om de plaats waar de grens van het douanegebied wordt overschreden.

In art. 157 van het UCDW worden royalties en licentierechten omschreven. Onder royalties en licentierechten wordt onder andere verstaan de betaling voor het gebruik van rechten betreffende:

- de vervaardiging van ingevoerde goederen (met name octrooien, tekeningen, modellen en know-how), of
- de verkoop voor uitvoer van de ingevoerde goederen (met name fabrieks- of handelsmerken, gedeponeerde modellen), of
- het gebruik of de wederverkoop van ingevoerde goederen (met name auteursrechten en fabricageprocédés die onafscheidelijk in het ingevoerde goed zijn belichaamd).

Royalties en betalingen voor licentierechten behoren niet tot de werkelijk betaalde of te betalen prijs wanneer het gaat om kosten ter verkrijging van het recht tot verveelvoudiging van de ingevoerde goederen of om een vergoeding voor het recht tot het verveelvoudigen van de ingevoerde goederen, of de vergoe-

1257. Deze bijtelling ziet ook op in het douanegebied van de Europese Unie verrichtte prestaties en geproduceerde goederen die zijn verwerkt in de ingevoerde goederen, bijvoorbeeld bij passieve veredeling, zo volgt uit het arrest van het HvJ van 7 maart 1991, nr. C-116/89 (Baywa AG), ECLI:EU:C:1991:104, Jur. blz. I-01095. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 87.

Er kan bij passieve veredeling een verschil optreden tussen de waarde van de toegeleverde goederen in het kader van de douanewaardebepalingen en de waarde van de tijdelijk uitgevoerde goederen voor het berekenen van het bedrag van de douanevrijstelling. Dit verschil ontstaat met name door de kosten van laden, vervoer en verzekering van de levering aan degene die passief veredelt, vergelijk Handboek Douane, onderdeel 9.00.00, paragraaf 2.29. Op grond van art. 591 van het UCDW wordt op verzoek toegestaan dat bij passieve veredeling, waarbij uitsluitend herstelling van goederen aan de orde is de kosten van de veredeling als waardebasis voor de douanerechten worden genomen.

1258. Als vervoer kosteloos plaatsvindt of met een vervoermiddel van de koper, moeten de vrachtkosten tot de plaats van binnenkomst in de douanewaarde worden begrepen op grond van art. 164, aanhef en onderdeel c, van het UCDW. Voor kanttekeningen hierbij, zie Sherman & Glashoff 1988, blz. 166-167, met betrekking tot een rechtsvoorganger van deze bepaling.



ding van het recht om de ingevoerde goederen te mogen distribueren of te verkopen wanneer betaling van de vergoeding geen voorwaarde is voor de verkoop van de ingevoerde goederen voor uitvoer naar het douanegebied.<sup>1259</sup>

Bij de vaststelling van de douanewaarde van de ingevoerde goederen worden royalties of licentierechten op grond van art. 157, tweede lid, van het UCDW slechts aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs toegevoegd, indien de betaling ervan op de goederen, waarvan de waarde wordt bepaald, betrekking heeft en voor die goederen een verkoopvoorwaarde vormt. Wanneer de koper een royalty of een licentierecht aan een derde betaalt, worden de in art. 157, tweede lid, van het UCDW bedoelde voorwaarden slechts geacht te zijn vervuld, indien de verkoper of een met deze verbonden persoon die betaling van de koper verlangt.<sup>1260</sup> Art. 159 van het UCDW betreft een regeling die ziet op fabrieks- en handelsmerken.

#### *Verlagingen van de werkelijk betaalde of te betalen prijs*

Bij de berekening van de douanewaarde via de methode van de transactiewaarde moet de werkelijk betaalde of te betalen prijs op grond van art. 33 van het CDW met een aantal kosten worden verlaagd, op voorwaarde dat deze kosten van de voor de ingevoerde goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs zijn onderscheiden.<sup>1261</sup> Het gaat bij deze verlagingen om de kosten van het vervoer van de goederen na aankomst op de plaats van binnenkomst in het douanegebied,<sup>1262</sup> de kosten van constructiewerkzaamheden, installatie, montage, onderhoud of technische bijstand welke met betrekking tot ingevoerde goederen, zoals industriële installaties, machines of materieel, na de invoer zijn verricht, de te betalen rente uit hoofde van een door de koper in verband met

1259. Art. 32, vijfde lid, van het CDW.

1260. Art. 160 van het UCDW.

1261. Als de kosten niet apart op de factuur zijn vermeld maar in de totale prijs zijn begrepen en de goederen na de aangifte zijn weggevoerd, kan de waarde volgens Punt en Van Vliet gelet op het arrest van het HvJ van 18 april 1991, nr. C-79/89 (Brown Boveri & Cie AG), ECLI:EU:C:1991:153, Jur. blz. I-01853, niet meer worden gewijzigd. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 90. Ten tijde van de feiten die ten grondslag liggen aan dit arrest gold op grond van art. 8 van richtlijn 79/695/EEG van de Raad van 24 juli 1979 inzake de harmonisatie van de procedures voor het in het vrije verkeer brengen van goederen, PbEG, 1979, L 205/19, de voorwaarde, dat om wijziging moest worden verzocht voordat de goederen in het vrije verkeer werden gebracht. De regeling van art. 78 van het CDW kent deze beperking niet. Als eenmaal een aangifte is gedaan waarbij ten onrechte een aftrekelement niet in mindering is gebracht op de douanewaarde kan, mits de kosten zijn onderscheiden, een verzoek tot herziening van de aangifte worden gedaan op grond van art. 78, derde lid, van het CDW. Vergelijk Boersma, Van Breukelen & Koevoets 2009, blz. 186-187. Vergelijk met betrekking tot herziening van de aangifte het arrest van het HvJ van 20 oktober 2005, nr. C-468/03 (Overland Footwear Ltd (II)), ECLI:EU:C:2005:624, Jur. blz. I-08937.

1262. Indien de werkelijke kosten van het vervoer na aankomst op de plaats van binnenkomst zijn inbegrepen bij de werkelijk betaalde of te betalen prijs van de in het vrije verkeer gebrachte goederen en daarvan niet door de aangever zijn onderscheiden, kunnen in principe de kosten voor dit vervoer in de Europese Unie niet in mindering worden gebracht. Er kan echter van worden uitgegaan dat in veel situaties, bijvoorbeeld bij een leveringsconditie "Franco Utrecht, exclusief rechten", deze kosten door de verkoper wel als zodanig bij de werkelijk betaalde of te betalen prijs voor de goederen zullen zijn inbegrepen. Volgens de staatssecretaris van Financiën (Handboek Douane, hoofdstuk 9.00.00, paragraaf 3.20) is in het verband van de Europese Gemeenschap (thans: Europese Unie) overeengekomen, dat in de situaties waarin de werkelijke kosten van het vervoer in de Europese Gemeenschap niet apart zijn vermeld, de gebruikelijke kosten voor dit vervoer in mindering kunnen worden gebracht.

de aankoop van ingevoerde goederen gesloten schriftelijke financieringsovereenkomst,<sup>1263</sup> de kosten gemaakt ter verkrijging van het recht de ingevoerde goederen in de Europese Unie te verveelvoudigen, inkoopcommissies, rechten bij invoer en andere belastingen die in de Europese Unie ingevolge de invoer of de verkoop van de goederen dienen te worden voldaan (waaronder btw).<sup>1264</sup>

Onder de werking van de regeling van art. 33 van het CDW bestaat er geen recht op vermindering van de transactiewaarde ter zake van verzekeringskosten die in de douanewaarde zijn begrepen en die zien op de verzekering van ingevoerde goederen, vanaf het tijdstip dat de goederen de plaats van binnenkomst van de goederen in het douanegebied van de Europese Unie passeren.

De verkoopprijs kan afhankelijk zijn van de hoeveelheid, samenstelling en kwaliteit van de goederen. Om deze aspecten te onderzoeken zullen normaliter kosten worden gemaakt. Indien de koper deze kosten aan de verkoper moet betalen, maken deze deel uit van de douanewaarde.<sup>1265</sup> Indien het onderzoek voor rekening van de koper geschiedt, maken de kosten geen onderdeel uit van de douanewaarde.<sup>1266</sup>

Op grond van art. 29, derde lid, onderdeel b, van het CDW worden door de koper of voor zijn of haar rekening verrichte activiteiten, waaronder die welke verband houden met het verhandelen van de goederen, niet als onderdeel van de werkelijk betaalde of te betalen prijs beschouwd. In art. 149 van het UCDW worden enkele voorbeelden gegeven van dergelijke activiteiten.

Quotakosten zijn kosten die worden gemaakt in verband met de toekenning van een exportcontingent.<sup>1267</sup> Vanuit een aantal landen mag van bepaalde goederen slechts een beperkte hoeveelheid in de Europese Unie worden ingevoerd. Dit geldt bijvoorbeeld voor textiel. De exporterende lidstaat kan voor het toekennen van zo'n quotum een vergoeding in rekening brengen. Voorts kan een bedrijf dat een toegekend quotum niet gebruikt het niet gebruikte quotum tegen vergoeding doorverkopen. Quotakosten betreffende quota van derden, of aan de exporteur tegen betaling toegewezen eigen quota, maken, hoewel niet vermeld in art. 33 van het CDW, geen deel uit van de douanewaarde,<sup>1268</sup> ook als de handel in quota in het land van uitvoer van de goederen illegaal is.<sup>1269</sup> Als de koper moet betalen voor een kosteloos aan de leverancier verleend quotum, wordt het bedrag

1263. Uitgebreider over de vereisten waarbij rentebetalingen buiten de transactiewaarde blijven Sherman & Glashoff 1988, blz. 94-97.

1264. Wanneer de werkelijk betaalde of te betalen prijs een bedrag aan binnenlandse belastingen omvat waaraan de betrokken goederen in het land van oorsprong of van uitvoer zijn onderworpen (denk aan een met het btw-stelsel vergelijkbaar belastingstelsel in het land van uitvoer), dan wordt dit bedrag op grond van art. 146 van het UCDW niet in de douanewaarde begrepen indien de betreffende goederen ten voordele van de koper werden of zullen worden vrijgesteld.

1265. HvJ 19 oktober 2000, nr. C-15/99 (Hans Sommer GmbH & Co. KG), ECLI:EU:C:2000:574, Jur. blz. I-08989.

1266. HvJ 4 februari 1986, nr. 65/85 (Van Houten International GmbH), ECLI:EU:C:1986:53, Jur. blz. 00447.

1267. Vergelijk Figgener 2001, blz. 135.

1268. HvJ 9 februari 1984, nr. 7/83 (Ospig Textilgesellschaft KG W. Ahlers), Jur. blz. 00609.

1269. HvJ 19 mei 1994, nr. C-29/93 (KG in Firma OSPIG Textil-Gesellschaft W. Ahlers GmbH & Co.), ECLI:EU:C:1994:207, Jur. blz. I-01963.

van de betaling wel in de douanewaarde begrepen, er is dan immers feitelijk geen sprake van reële quotakosten.<sup>1270</sup>

Ook kortingen kunnen in bepaalde situaties leiden tot een vermindering van de werkelijk betaalde of te betalen prijs. Er bestaan meerdere soorten kortingen. Een veel voorkomende vorm van korting is de korting die wordt verleend omdat binnen een bepaalde termijn wordt betaald. Daarbij kan het voorkomen dat ten tijde van de douaneaangifte nog niet vaststaat of de korting daadwerkelijk zal worden genoten, omdat er nog niet is betaald en de termijn waarbinnen de betalingskorting kan worden verkregen nog loopt. Op grond van art. 144, eerste lid, van het UCDW, wordt bij de vaststelling van de douanewaarde waarvan de prijs nog niet daadwerkelijk is betaald op het tijdstip waarop de douanewaarde wordt bepaald, de te betalen prijs bij betaling op het tijdstip van vaststelling van de douanewaarde als basis voor de douanewaarde genomen. Hierdoor kan een korting in aanmerking worden genomen, ook al geniet de koper die korting uiteindelijk niet, doordat de koper niet binnen de kortings-termijn betaalt.

In art. 145, tweede lid, van het UCDW is geregeld dat een wijziging door de verkoper ten gunste van de koper van de werkelijk voor de goederen betaalde of te betalen prijs na het in het vrije verkeer brengen van de goederen in aanmerking kan worden genomen, wanneer wordt aangetoond dat de goederen gebreken vertoonden op het tijdstip van in het vrije verkeer brengen van de goederen, de verkoper een prijswijziging heeft verricht ter uitvoering van een contractuele garantieverplichting in een voor het in het vrije verkeer brengen van de genoemde goederen gesloten overeenkomst en met de gebreken niet reeds in het desbetreffende verkoopcontract rekening is gehouden.<sup>1271</sup> De wijziging van de prijs moet binnen een jaar na het in het vrije verkeer brengen van de goederen zijn geschied. De vermindering van de douanewaarde vanwege de korting mag niet worden toegepast, als de korting niet wordt verleend ingevolge een contractueel garantiebeding maar bijvoorbeeld omdat de verkoper gelet op het betoog waar belanghebbende mee komt, aan belanghebbende tegemoet komt door de prijs te verlagen, bijvoorbeeld vanwege klantenbinding en het beschermen van de goede naam van verkoper. Wanneer goederen bij aankoop onbeschadigd waren maar voor het in het vrije verkeer brengen van de goederen schade hebben opgelopen, of gedeeltelijk verloren zijn gegaan,

1270. HvJ 9 augustus 1994, nr. C-340/93 (Klaus Thierschmidt GmbH), ECLI:EU:C:1994:313, Jur. blz. I-03905.

1271. HvJ 19 maart 2009, nr. C-256/07 (Mitsui & Co. Deutschland GmbH), ECLI:EU:C:2009:167, Jur. blz. I-01951.

wordt de transactiewaarde overigens naar evenredigheid met de geleden schade of het gedeeltelijke verlies verlaagd.<sup>1272</sup>

Een andere veel voorkomende korting, naast de betalingskorting en de korting wegens gebreken aan een goed, is de (eventueel steeds groter wordende) korting die wordt verleend wanneer een bepaalde hoeveelheid wordt aangekocht. Als de elementen op basis waarvan de korting wordt berekend ten tijde van de aangifte voor het vrije verkeer vaststaan, kan met deze korting (die veelal pas kan worden bepaald als bijvoorbeeld door latere aankopen bepaalde aankoophoeveelheden benodigd voor het verkrijgen van de korting worden bereikt) rekening worden gehouden. Op het tijdstip van de aangifte zal veelal echter nog niet duidelijk zijn hoe hoog de korting wordt (denk aan omzetkortingen waarvan de hoogte mede afhankelijk is van toekomstige inkopen).

Voor na het tijdstip van het brengen van de goederen in het vrije verkeer tot stand gekomen korting, moet in Nederland volgens de staatssecretaris een verzoek om teruggaaf worden ingediend.<sup>1273</sup> Boersma, Van Breukelen en Koevoets,<sup>1274</sup> betogen dat er onvoldoende juridische grondslag is voor deze voorwaarde. Een korting die wordt vastgesteld nadat de aangifte ten invoer wordt gedaan bepaalt namelijk de uiteindelijk betaalde of te betalen prijs, als bedoeld in art. 29 van het CDW. Het lijkt mij dat de mogelijkheid van herziening geregeld in art. 78 van het CDW vooral ziet op de situatie zoals die ten tijde van de aangifte was. Ik wijs in dit verband op het arrest van de Hoge Raad van 2 maart 2007 gepubliceerd in BNB 2007/189 m.nt. Van Slooten.<sup>1275</sup> In dat arrest ging het om een herziening, waarbij het ging om de vraag of enkele auto's zich ten tijde van de gestelde invoer van deze goederen wel in de container bevonden die de Europese Gemeenschap was binnengekomen. Het lijkt mij niet dat deze herzieningsmogelijkheid ook ziet op een korting waarvan de berekeningswijze weliswaar reeds was afgesproken bij het sluiten van het contract, maar waarbij de korting mede afhangt van de hoeveelheid aankopen na de invoer van de goederen waarvoor de douanewaarde moet worden vastgesteld. Voor zover een gemeenschapsregeling voor het verkrijgen van een teruggaaf overigens ontbreekt en er ook geen sprake

1272. Als tenminste niet voor de aangifte voor het vrije verkeer in verband met de beschadiging een andere prijs is overeengekomen. Vergelijk art. 145 van het UCDW en het arrest van het HvJ van 12 juni 1986, nr. 183/85 (H.J. Repenning GmbH), ECLI:EU:C:1986:247, Jur. blz. 01873, met betrekking tot art. 3, eerste lid, van Verordening (EEG) nr. 1224/80 van de Raad van 28 mei 1980 inzake de douanewaarde van de goederen, PbEG, 1980, L 134/1. Bij sommige producten treden naarmate de tijd vordert normale gewichtstekorten op die aan natuurlijke oorzaken te wijten zijn (denk aan verdampen of indrogen). Dergelijke tekorten, die niet tot een vermindering van de overeengekomen koopprijs leiden, leiden niet tot een vermindering van de douanewaarde. Vergelijk het arrest van het HvJ van 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH), ECLI:EU:C:1990:237, Jur. blz. I-02275. Het is overigens niet van belang of de beschadiging of het verlies zich voor dan wel na de overgang van het risico op de koper heeft voorgedaan, vergelijk het arrest van het HvJ van 29 april 1993, nr. C-59/92 (Ebbe Sönnichsen GmbH), ECLI:EU:C:1993:167, Jur. blz. I-02193. Als in de verkoopvoorwaarden een maximum toelaatbaar tekort gewichtstolerantie is voorzien, waarbij de tekorten boven de speling in mindering komen op de verkoopprijs, dan wordt in Nederland bij de vaststelling van de douanewaarde rekening gehouden met het tekort boven de speling, vergelijk het Handboek Douane 9.00.00, paragraaf 2.7.

1273. Handboek Douane, onderdeel 9.00.00, paragraaf 2.17.

1274. Boersma, Van Breukelen & Koevoets 2009, blz. 145.

1275. HR 2 maart 2007, nr. 41 474, ECLI:NL:HR:2007:AU6042, BNB 2007/189 m.nt. Van Slooten.

zou zijn van een herziening is het aan de lidstaten om indien nodig het gemeenschapsrecht aan te vullen.<sup>1276</sup>

Punt en Van Vliet<sup>1277</sup> stellen dat met prijsverminderingen altijd rekening moet worden gehouden, ook als een prijsvermindering pas na de invoer van goederen wordt overeengekomen. Ook als de prijs naar boven wordt gecorrigeerd, betekent dat volgens hen een aanpassing van de douanewaarde, die kan leiden tot een boeking achteraf op grond van art. 220 van het CDW.

Sherman en Glashoff betogen inzake de GATT-code dat een prijsverandering overeengekomen na de invoer geen invloed heeft op de douanewaarde.<sup>1278</sup> Een prijsvermeerdering afgesproken voor de invoer heeft volgens hen wel invloed op de douanewaarde, evenals een prijsverandering die berust op een afspraak gemaakt voorafgaand aan de invoer, als de gegevens benodigd voor de berekening niet te lang na de invoer beschikbaar komen. Een prijsverandering na de invoer omdat de kwaliteit of kwantiteit van de goederen afwijkt van hetgeen was overeengekomen in het contract leidt volgens Sherman en Glashoff tot een aanpassing van de douanewaarde.

Voorafgaand aan het in het vrije verkeer brengen van een goed kunnen goederen behandelingen hebben ondergaan. In een douane-entrepot mogen goederen gebruikelijke behandelingen ondergaan om de bewaring in goede staat te verbeteren, de presentatie of handelskwaliteit te verbeteren of de distributie of wederverkoop voor te bereiden.<sup>1279</sup> Voor de bepaling van de douanewaarde hoeven de kosten van het opslaan en het in goede staat bewaren van goederen in een douane-entrepot niet in de douanewaarde te worden begrepen, mits zij zijn onderscheiden van de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs.<sup>1280</sup> Indien goederen in douane-entrepot gebruikelijke behandelingen hebben ondergaan, mag op verzoek van de aangever voor het vaststellen van de douanerechten worden uitgegaan van de soort, de douanewaarde en de hoeveelheid van de goederen indien de goederen niet aan de behandelingen waren onderworpen. Voor goederen in vrije entrepots bevat art. 178 van het CDW een overeenkomstige regeling.<sup>1281</sup>

Voor de bepaling van de douanewaarde van goederen die zijn behandeld onder douanetoezicht kan de aangever kiezen voor de transactiewaarde van identieke goederen, de transactiewaarde van soortgelijke goederen, de douanewaarde van de behandelde producten waarbij gebruik wordt gemaakt van de terugrekenmethode of de douanewaarde van de invoergoederen vermeerderd met de behandelingskosten.<sup>1282</sup>

1276. Vergelijk HvJ 6 oktober 2005, nr. C-291/03 (MyTravel plc), ECLI:EU:C:2005:591, V-N 2005/58.23, punt 17.

1277. Punt & Van Vliet 2000, blz. 80-81.

1278. Sherman & Glashoff 1988, blz. 78 en 83-84.

1279. Art. 109 van het CDW.

1280. De artikelen 112 en 178 van het CDW. Deze artikelen gelden niet, zoals art. 32 van het CDW, alleen voor de transactiewaardemethoden.

1281. Ook voor actieve veredeling en passieve veredeling gelden bijzondere waardebepalingsregels.

1282. Art. 551, derde lid, van het UCDW.

### *Alternatieve methoden*

Als de transactiewaarde van de goederen niet kan worden gebruikt, bijvoorbeeld omdat er geen sprake is van een koop- of ruiltransactie, of omdat van een bepaald element van de prijs de waarde niet kan worden vastgesteld,<sup>1283</sup> of omdat er sprake is van een transactie tussen verbonden partijen onder omstandigheden waarbij de transactiewaarde niet aanvaardbaar is als bedoeld in art. 29, tweede lid, van het CDW,<sup>1284</sup> moet worden uitgegaan van één van vijf alternatieve methoden. Bij de alternatieve methoden zijn in vergelijking met de transactiewaarde van de goederen normaliter meer elementen van een theoretische waarde te herkennen.<sup>1285</sup> De methoden moeten op een bepaalde volgorde worden beoordeeld op toepasbaarheid. Alleen de terugrekenmethode en de berekende waarde methode mogen op verzoek van degene die de goederen aangeeft worden omgekeerd.

#### *19.5.3.3 Transactiewaarde identieke goederen*

Indien de transactiewaardemethode niet kan worden toegepast ten aanzien van goederen die worden ingevoerd moet worden onderzocht of de waarde kan worden vastgesteld door uit te gaan van de transactiewaarde van identieke goederen die voor uitvoer naar de Europese Unie zijn verkocht en op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip<sup>1286</sup> zijn uitgevoerd als de goederen waarvan de waarde dient te worden bepaald.<sup>1287</sup> Deze transactiewaarde als bedoeld in art. 30 van het CDW is een transactiewaarde waarbij rekening wordt gehouden met de aanpassingen van art. 32 en 33 van het CDW.<sup>1288</sup> Op grond van art. 142, aanhef en

<sup>1283</sup> Zie art. 29, eerste en tweede lid, van het CDW. De bijtellings op grond van art. 32, tweede lid, van het CDW dienen plaats te vinden op basis van objectieve en meetbare gegevens. Overigens kunnen de douaneautoriteiten op verzoek van betrokkenen toestaan, dat bepaalde elementen als bedoeld in art. 32 van het CDW of art. 33 van het CDW op basis van passende en specifieke criteria worden vastgesteld, zie art. 156 bis van het UCDW. Er moet hierbij wel aan bepaalde voorwaarden worden voldaan, waaronder de voorwaarde dat er goede redenen bestaan om aan te nemen dat het bedrag aan rechten bij invoer dat wordt verschuldigd gedurende de periode waarin de vergunning van toepassing is, niet lager zal zijn dan het bedrag dat bij afwezigheid van een dergelijke vergunning zou zijn geheven.

<sup>1284</sup> Het enkele feit dat er sprake is van verbonden partijen leidt niet tot verwerping van de transactiewaardemethode. De transactiewaarde wordt geaccepteerd als de relatie geen invloed heeft gehad op de prijs. De bewijslast dat de relatie invloed heeft gehad op de prijs ligt bij de belastingautoriteiten. Gerelateerde partijen zullen overigens veelal de douanewaarde niet lager stellen dan de prijs die tot stand zou zijn gekomen tussen niet-gerelateerde partijen. Bij een te lage prijs bestaat immers het risico dat dit de winst verhoogt in het land van invoer, en er meer winstbelasting en eventueel te zijner tijd meer dividendbelasting moet worden betaald en dat daarnaast in het land van uitvoer de lagere prijs niet wordt geaccepteerd en voor de winstbelastingen toch wordt uitgegaan van de hogere prijs. Daarnaast kunnen te lage prijzen ook het interne beeld van de winstgevendheid van onderdelen van een concern verstoren. Vergelijk Sherman & Glashoff 1988, blz. 185-199.

<sup>1285</sup> Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 66-67.

<sup>1286</sup> In de tekst van art. 150, vijfde lid, van het UCDW wordt er ten onrechte van uitgegaan dat het moet gaan om een eerder vastgestelde douanewaarde, dus van goederen die al eerder zijn ingevoerd. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 93.

<sup>1287</sup> Art. 30, tweede lid, aanhef en onderdeel a, van het CDW.

<sup>1288</sup> Op grond van art. 150, vijfde lid, van het UCDW wordt onder de transactiewaarde van identieke goederen verstaan een overeenkomstig art. 29 van het CDW vastgestelde douanewaarde rekening houdend met art. 150, eerste en tweede lid, van het UCDW. Gelet op de tekst van het UCDW is er dus bij toepassing van deze methode kennelijk sprake van een overeenkomstig art. 29 van het CDW vastgestelde douanewaarde, zodat ook de verhogingen van art. 32 van het CDW en de verminderings van art. 33 van het CDW daar deel van uitmaken.

onderdeel c, van het UCDW wordt onder identieke goederen verstaan, goederen die in hetzelfde land zijn voortgebracht en die in alle opzichten eender zijn, met inbegrip van de materiële kenmerken, kwaliteit en reputatie, waarbij geringe verschillen in uiterlijk geen beletsel zijn om goederen die voor het overige aan de definitie beantwoorden, aan te merken als identiek. Op grond van art. 150, eerste lid, van het UCDW moet, indien mogelijk, worden uitgegaan van identieke<sup>1289</sup> goederen die zijn verkocht op hetzelfde handelsniveau<sup>1290</sup> en in nagenoeg dezelfde hoeveelheid. Er kan rekening worden gehouden met verschillen in handelsniveau en hoeveelheden indien de benodigde aanpassingen redelijk en exact zijn. Een transactiewaarde voor goederen die zijn voortgebracht door een andere persoon kan slechts in aanmerking worden genomen, indien geen transactiewaarde kan worden bepaald voor identieke goederen die zijn voortgebracht door de persoon die de goederen, waarvan de waarde wordt bepaald, heeft voortgebracht.<sup>1291</sup> Een transactiewaarde waarin kosten van vervoer en verzekering zijn begrepen kan met toepassing van deze methode voor wat betreft deze kosten alleen worden aangepast, teneinde rekening te houden met belangrijke verschillen die kunnen bestaan als gevolg van verschillende afstanden en wijzen van vervoer, tussen kosten voor de ingevoerde goederen en de in aanmerking genomen identieke goederen.<sup>1292</sup>

#### 19.5.3.4 *Transactiewaarde soortgelijke goederen*

Indien de methode van de transactiewaarde van identieke goederen ook niet kan worden gebruikt moet worden onderzocht of de douanewaarde kan worden bepaald op basis van de transactiewaarde van soortgelijke goederen, die voor uitvoer naar de Europese Unie zijn verkocht en op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip zijn uitgevoerd als de goederen waarvan de waarde dient te worden bepaald. Onder soortgelijke goederen worden verstaan goederen die in hetzelfde land zijn voortgebracht en die, ofschoon zij niet in alle opzichten eender zijn, gelijke kenmerken vertonen en gelijksoortige bestanddelen bevatten waardoor zij dezelfde functies kunnen vervullen en in de handel uitwisselbaar zijn.<sup>1293</sup> De kwaliteit van de goederen, hun reputatie en de aanwezigheid van een fabrieks- of handelsmerk zijn factoren, die onder meer in aanmerking moeten worden genomen om vast te stellen of goederen soortgelijk zijn.

#### 19.5.3.5 *Terugrekenmethode*

Indien ook de transactiewaarde van soortgelijke goederen niet kan worden gebruikt, moet worden uitgegaan van de terugrekenmethode of van de berekende waarde methode.

1289. Identieke goederen omvatten op grond van art. 142, tweede lid, van het UCDW, geen goederen waarin engineering, ontwikkeling, werken van kunst, ontwerpen, tekeningen en schetsen zijn begrepen of tot uitdrukking gebracht waarvoor in verband met het feit dat deze zijn verricht of gemaakt in de Europese Unie geen aanpassing uit hoofde van art. 32, eerste lid, onder b, punt iv, van het CDW heeft plaatsgevonden.

1290. Met handelsniveau wordt de schakel in de handelsketen en de plek in het traject van levering bedoeld, vergelijk Handboek Douane, hoofdstuk 9.00.00, paragraaf 5.2.

1291. Art. 150, vierde lid, van het UCDW.

1292. Art. 150, tweede lid, van het UCDW.

1293. Art. 142, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van het UCDW.

Bij de terugrekenmethode berust de douanewaarde op de prijs per eenheid bij verkoop in het douanegebied van de ingevoerde goederen of van ingevoerde identieke of soortgelijke goederen in de grootste totale hoeveelheid,<sup>1294</sup> aan niet met de verkopers verbonden personen. Op grond van art. 152, eerste lid, onderdeel a, van het UCDW wordt de waarde gebaseerd op een verkoop op of omstreeks het tijdstip van invoer van de goederen. Er wordt uitgegaan van de prijs bij verkoop op het eerste handelsniveau na de invoer van de goederen.<sup>1295</sup> Van de verkoopprijs worden de volgende elementen afgetrokken: de (verkoop)commissies die gewoonlijk worden betaald of overeengekomen, hetzij de gebruikelijke opslagen voor winst en algemene kosten (de kosten in verband met het verhandelen van de betrokken goederen daaronder begrepen) bij verkopen in het douanegebied van ingevoerde goederen van dezelfde aard of met hetzelfde karakter, de gebruikelijke kosten van vervoer en verzekering en daarmee verbonden kosten, ontstaan in het douanegebied en de rechten bij invoer en andere heffingen die in het douanegebied zijn verschuldigd bij de invoer of de verkoop van de goederen. Het valt op dat bij de aftrekbare elementen voor verkoopcommissies, winst en algemene kosten en kosten van vervoer en verzekering wordt aangesloten bij de gebruikelijke of gewoonlijk betaalde kosten of opslagen. Op grond van art. 152, eerste lid, onderdeel b, van het UCDW, wordt als op (nagenoeg) hetzelfde tijdstip van invoer geen verkoop plaatsvindt, uitgegaan van de prijs bij verkoop van de ingevoerde, identieke of soortgelijke goederen binnen negentig dagen na invoer onder vermindering van de hiervoor bedoelde bedragen. Op grond van art. 152, tweede lid, van het UCDW kan als geen verkoop van de ingevoerde, identieke, of soortgelijke, goederen plaatsvindt in de lidstaat waarin zij zich bevonden op het tijdstip van invoer, op verzoek van de aangever worden uitgegaan van de prijs bij verkoop van de be- of verwerkte ingevoerde goederen onder aftrek van de voormelde bedragen en de door be- of verwerking ontstane meerwaarde.

#### 19.5.3.6 *Berekende waarde*

Indien de terugrekenmethode niet tot een vaststelling van de douanewaarde leidt, dient te worden onderzocht of de douanewaarde kan worden gebaseerd op de zogenoemde berekende waarde.<sup>1296</sup> De berekende waarde bestaat uit de som van de kosten of de waarde van de materialen en van de vervaardiging of van andere bij de voortbrenging van de ingevoerde goederen verrichte handelingen, een bedrag voor winst en bedrijfskosten dat gelijk is aan het bedrag dat gewoonlijk in aanmerking wordt genomen wanneer producenten in het land van uitvoer goederen van dezelfde aard of dezelfde soort als die waarvan de waarde dient te worden bepaald, voor uitvoer naar het douanegebied verkopen en de kosten of de waarde van de kosten van vervoer en verzekering van de ingevoerde goederen en de met het vervoer verband houdende kosten van het

1294. Met de grootste totale hoeveelheid wordt bedoeld dat als er meerdere transacties in aanmerking komen, er moet worden vastgesteld tegen welke prijs de meeste goederen (alle hoeveelheden van de verschillende transacties in een bepaalde periode tegen die prijs bij elkaar opgeteld) worden verkocht.

1295. Art. 152, derde lid, van het UCDW.

1296. Zoals vermeld heeft deze methode op verzoek van degene die de goederen aangeeft voorrang boven de toepassing van de terugrekenmethode.



laden en van de behandeling van de ingevoerde goederen tot de plaats van binnenkomst van de goederen in het douanegebied.

#### 19.5.3.7 *Redelijke middelen*

De laatste methode ter bepaling van de douanewaarde, die in alle situaties, waarin de douanewaarde niet met toepassing van één van de voorgaande methoden kan worden bepaald, tot een resultaat moet leiden, is de methode van de vaststelling van redelijke middelen.<sup>1297</sup> De waarde wordt vastgesteld met gebruikmaking van redelijke middelen die in overeenstemming zijn met de beginselen en de algemene bepalingen van art. VII van het GATT-Verdrag, de GATT-code en de bepalingen van hoofdstuk III van het CDW.<sup>1298</sup>

#### 19.5.4 **Douanewaarde en btw**

Het is voor het onderzoek van belang in hoeverre er in het btw-systeem wordt aangesloten bij de douanewaarde voor de douanerechten.

In het btw-systeem wordt op grond van art. 85 van de Btw-richtlijn voor de maatstaf van heffing bij de invoer van goederen uitgegaan, van de waarde die in de geldende communautaire bepalingen als de douanewaarde wordt omschreven. In de Btw-richtlijn zijn enige aanvullende regels opgenomen ter bepaling van de douanewaarde die niet zijn opgenomen in de regelgeving over de douanerechten. Afgezien van deze aanvullende regels wordt in het btw-systeem voor de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen uitgegaan, van de maatstaf van heffing voor de douanerechten. Bij de maatstaf van heffing voor de douanerechten wordt, zoals volgt uit het behandelde in paragraaf 19.5.3, in beginsel aangesloten bij de werkelijk betaalde koop prijs van de goederen.

Centraal bij de douanewaarde staat de methode van de transactiewaarde.<sup>1299</sup> De werkelijk betaalde of te betalen prijs als bedoeld in art. 29 van het CDW komt vrijwel overeen met de maatstaf van heffing als bedoeld in art. 73 van de Btw-richtlijn,<sup>1300</sup> de maatstaf van heffing die in het btw-systeem bij leveringen tegen vergoeding van toepassing is. Deze maatstaf van heffing omvat alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.

1297. In bijlage 23 bij het UCDW gaat het over "redelijke soepelheid".

1298. Art. 31, eerste lid, van het CDW.

1299. In het "first report from the commission to the council on the application of the common system of value added tax, submitted in accordance with Article 34 of the Sixth Council Directive (77/388/EEC) of 17 May 1977, COM(83) final, Commission of the European Communities", 14 december 1983, blz. 13, wordt opgemerkt dat het doel van art. 11 van de Zesde richtlijn is om perfect parallelisme te creëren tussen de maatstaf van heffing die van toepassing is in het binnenland en bij invoer van goederen, waarbij tegelijkertijd deze concepten in overeenstemming moeten worden gebracht met die van douanewaarde in gevallen waarin goederen aan douanerechten zijn onderworpen.

1300. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 77.

In het btw-systeem wordt voor de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen uitgegaan van de regels voor de douanewaarde uit het douanerecht. Voor de bepaling van de waarde kan veelal worden uitgegaan van één transactie uit een hele reeks transacties, waaronder ook transacties buiten de Europese Unie die zijn gesloten met het oog op de uitvoer naar het douanegebied. Het meest opvallende aspect voor wat betreft het gebruik van de douanewaarde bij de btw is mijns inziens dat bij een transactiegerichte belasting als de btw voor de maatstaf van heffing kan worden aangesloten bij een keuze voor één transactie uit een serie transacties.

Indien een gedeelte van de vergoeding bestaat uit een vergoeding in natura, wordt in het btw-systeem de waarde genomen die de tegenprestatie heeft voor de verkoper.<sup>1301</sup> Terecht merken Punt en Van Vliet<sup>1302</sup> op dat het nemen van de waarde die de tegenprestatie heeft voor de verkoper voor de douanewaarde met zich zou brengen, dat er bij het leveren van een ruilobject zou moeten worden uitgegaan van de inkoop prijs of de voortbrengingskosten van de buitenlandse exporteur van het ruilobject.<sup>1303</sup> Indien die prijs als er sprake is van een gedeeltelijke vergoeding in natura niet is te bepalen, dan kan de transactiewaardemethode niet worden toegepast.

In de maatstaf van heffing voor de btw moet op grond van art. 86 van de Btw-richtlijn een aantal elementen worden opgenomen, voor zover die niet reeds daarin zijn begrepen. Het gaat onder andere om de buiten de lidstaat van invoer verschuldigde rechten, heffingen en andere belastingen, alsmede die welke ter zake van de invoer zijn verschuldigd, met uitzondering van de te heffen btw. Daarnaast gaat het om de bijkomende kosten, zoals de kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, tot de eerste plaats van bestemming binnen het grondgebied van de lidstaat van invoer, alsmede de kosten die voortvloeien uit het vervoer naar een andere plaats van bestemming in de Europese Unie, indien deze plaats bekend is op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt.

Kosten van verpakking die de koper voor zijn of haar rekening neemt, zijn bij toepassing van de transactiewaardemethode reeds op grond van art. 32 van het CDW in de transactiewaarde begrepen. Hetzelfde geldt voor de kosten van vervoer en verzekering tot de plaats van binnenkomst van de goederen in het binnenland van de Europese Unie. Door middel van art. 33 van het CDW is voor de transactiewaardemethode een vermindering geregeld, voor kosten van vervoer van de goederen na aankomst op de plaats van binnenkomst in het douanegebied van de Europese Unie.

Op grond van art. 86 van de Btw-richtlijn worden voor de maatstaf van heffing bij het belastbare feit invoer van goederen de kosten van vervoer en verzekering tot de eerste plaats van bestemming in de Gemeenschap tot de maatstaf van

1301. HvJ 23 november 1988, nr. 230/87 (Naturally Yours Cosmetics Limited), ECLI:EU:C:1988:508, Jur. blz. 06365, HvJ 2 juni 1994, nr. C-33/93 (Empire Stores Ltd), ECLI:EU:C:1994:225, V-N 1995, blz. 3109 en HvJ 3 juli 2001, nr. C-380/99 (Bertelsmann AG), ECLI:EU:C:2001:372, V-N 2001/39.21.

1302. Punt & Van Vliet 2000, blz. 77-78.

1303. Punt & Van Vliet 2000, blz. 77-78.

heffing gerekend. In art. 86, tweede lid, van de Btw-richtlijn wordt aangegeven wat wordt verstaan onder de eerste plaats van bestemming. Het gaat om de plaats die is genoemd in de vrachtbrief of een ander document waaronder de goederen in de lidstaat van invoer binnenkomen. Bij gebreke van deze vermelding wordt de eerste plaats van bestemming geacht de plaats te zijn waar de eerste overlading van de goederen in de lidstaat van invoer geschiedt.

Op grond van art. 33 van het CDW maken rechten bij invoer en andere belastingen, die in het douanegebied ingevolge de invoer of de verkoop van de goederen dienen te worden voldaan, geen deel uit van de transactiewaarde. In art. 88 van de Btw-richtlijn is geregeld dat in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen buiten de lidstaat van invoer verschuldigde rechten heffingen en andere belastingen, alsmede die welke ter zake van de invoer verschuldigd zijn, met uitzondering van verschuldigde btw.

Op grond van art. 87 van de Btw-richtlijn worden enkele elementen niet in de maatstaf van heffing opgenomen. Het gaat om prijsverminderingen wegens korting voor vooruitbetaling en aan de afnemer toegekende prijskortingen en prijsrabatten die zijn verkregen op het tijdstip waarop de invoer wordt verricht. Op grond van art. 144, eerste lid, van het UCDW, wordt bij de vaststelling van de douanewaarde waarvan de prijs nog niet daadwerkelijk is betaald op het tijdstip waarop de douanewaarde wordt bepaald, de te betalen prijs bij betaling op het tijdstip van vaststelling van de douanewaarde als basis voor de douanewaarde wordt genomen, waardoor de bepaling van art. 87 van de Btw-richtlijn in zoverre overbodig lijkt.

In art. 88 van de Btw-richtlijn wordt bepaald dat de lidstaten maatregelen treffen teneinde te verzekeren dat bij voor tijdelijk uit de Gemeenschap uitgevoerde goederen die, na buiten de Gemeenschap een herstelling, bewerking, verwerking of aanpassing te hebben ondergaan, wederom worden ingevoerd, “de voor de verkregen goederen geldende behandeling met betrekking tot de btw dezelfde is als die welke op de betrokken goederen zou zijn toegepast indien vorengenoemde handelingen op hun grondgebied zouden zijn verricht”.

Art. 89 van de Btw-richtlijn bevat een regeling inzake de maatstaf van heffing bij de invoer van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en andere antiquiteiten.

Art. 80 van de Btw-richtlijn inzake de normale waarde lijkt mij niet van toepassing bij het belastbare feit invoer van goederen. Dat er een redelijke waarde uitkomt lijkt reeds te worden verzekerd door de methoden die in het douanerecht worden gehanteerd om de douanewaarde te bepalen.

#### 19.5.5 Uitwerking in de Wet

In de Nederlandse regelgeving is de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen geregeld in art. 19 van de Wet. De maatstaf van heffing wordt berekend over de douanewaarde. De berekening van de

douanewaarde is in de Nederlandse regelgeving niet nader gespecificeerd. Kennelijk wordt dus aangesloten bij de betekenis van het begrip in het douanerecht. Daarvan uitgaande valt op dat in art. 19 van de Wet geen rekening wordt gehouden met hetgeen is geregeld in de artikelen 86 tot en met 89 van de Btw-richtlijn.

Ik heb in paragraaf 19.5.4 betoogd dat art. 90 van de Btw-richtlijn inzake prijsveranderingen van toepassing is bij het belastbare feit invoer van goederen. In de Nederlandse regelgeving is art. 29 van de Wet niet van toepassing omdat dat alleen ziet op btw ter zake van leveringen en diensten.<sup>1304</sup>

#### 19.5.6 Indirecte belastingdruk op invoer door particulieren

Op goederen die worden binnengebracht in de Gemeenschap kan indirecte belasting drukken van derde landen die bijvoorbeeld op een wijze vergelijkbaar aan het btw-systeem belasting heffen. Ik heb hiervoor in paragraaf 1.8 bij de beschrijving van de afbakening van mijn onderzoek aangegeven, dat ik in dit onderzoek geen rekening houd met aan het btw-systeem vergelijkbare belastingdruk uit derde landen. Dit geschreven hebbende, lijkt het toch noodzakelijk met betrekking tot de maatstaf van heffing enige opmerkingen te maken over dit onderwerp met name gelet op het arrest van het HvJ in de zaak *Gaston Schul Douane Expéditeur BV (I)*.<sup>1305</sup>

Indirecte belasting uit derde landen kan bijvoorbeeld op goederen drukken als een particulier goederen binnenbrengt in de Gemeenschap, waarbij de particulier geen recht heeft op teruggaaf van in een derde land geheven indirecte belasting. In het arrest van het HvJ in de zaak *Gaston Schul Douane Expéditeur BV (I)* ging het niet over goederen afkomstig van buiten de Gemeenschap, maar om goederen afkomstig uit een andere lidstaat van de Gemeenschap. De feiten die ten grondslag liggen aan het arrest stammen nog uit de tijd dat er bij goederen die werden verzonden of vervoerd vanuit, of naar, andere lidstaten btw-technisch sprake was van invoer of uitvoer van goederen. In het arrest van het HvJ in de zaak *Gaston Schul Douane Expéditeur BV (I)* ging het om een door de belastinginspecteur in Nederland belaste invoer van een boot. Deze boot was in Frankrijk gekocht van een particulier en naar Nederland vervoerd. Nederland en Frankrijk waren ten tijde van de aan het geschil ten grondslag liggende feiten allebei, overigens reeds sinds de oprichting, lid van de EEG. In Nederland zou als de boot daar zou zijn geleverd door een particulier geen btw verschuldigd zijn geweest. Leveringen kunnen immers in het btw-systeem alleen een belastbaar feit vormen als de leveringen plaatsvinden door als zodanig handelende belastingplichtigen. Het HvJ overweegt dat er sprake is van een binnenlandse belasting in de zin van art. 95 van het EEG-Verdrag (thans: art. 110 van het VWEU), omdat er bij de btw sprake is van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen waardoor

<sup>1304</sup>. Ook Van Vliet meent dat art. 29 van de Wet niet van toepassing is bij het belastbare feit invoer van goederen. Van Vliet 1998, blz. 103.

<sup>1305</sup>. HvJ 5 mei 1982, nr. 15/81 (*Gaston Schul Douane Expéditeur BV (I)*), ECLI:EU:C:1982:135, BNB 1982/225 m.nt. Tuk.

groepen producten stelselmatig worden getroffen volgens objectieve, onafhankelijk van de oorsprong der producten toegepaste, criteria.

Tussen de lidstaten heeft de afschaffing van douanerechten en van de heffingen van gelijke werking evenals het verbod van art. 95 van het EEG-Verdrag (thans: art. 110 van het VWEU) ten doel het vrije verkeer van goederen binnen de EEG onder normale concurrentieverhoudingen te verzekeren, aldus het HvJ. Art. 95 van het EEG-Verdrag staat er naar het oordeel van het HvJ niet aan in de weg dat bij de invoer van een product btw wordt geheven voor zover dit ook het geval is bij de levering van een gelijksoortig product in het binnenland. De voordelen van de gemeenschappelijke markt moeten naar het oordeel van het HvJ ook aan particulieren ten goede komen ingeval zij grensoverschrijdende transacties verrichten. Alvorens tot het oordeel te komen dat het de lidstaten ingevolge art. 95 van het EEG-Verdrag is verboden de invoer van producten uit een andere lidstaat die door een particulier zijn geleverd aan btw te onderwerpen, wanneer deze belasting niet wordt geheven ter zake van levering door een particulier van gelijksoortige producten binnen de lidstaat van invoer, voor zover geen rekening wordt gehouden met het restant van de in de lidstaat van uitvoer betaalde btw dat op het tijdstip van invoer nog in de waarde van het product is begrepen, overweegt het HvJ in punt 31:

“In de huidige stand van het gemeenschapsrecht staat het de lid-staten ingevolge art. 95 vrij de invoer van goederen te belasten als tegenwicht voor de op de gelijksoortige nationale produkten geheven btw. Deze vergelijking van lasten is evenwel alleen gerechtvaardigd in zoverre op de ingevoerde produkten niet in de lid-staat van uitvoer reeds geheven btw rust, omdat anders de belasting-heffing bij invoer in werkelijkheid zou neerkomen op een extra last, waardoor ingevoerde produkten zwaarder zouden worden getroffen dan gelijksoortige nationale produkten.”<sup>1306</sup>

Met de eerste volzin van het geciteerde punt lijkt het HvJ aan te geven dat als een binnenlandse levering niet is belast bij een levering door een particulier, ter zake van de invoer door particulieren toch btw mag worden geheven. De geheven btw vormt dan kennelijk een tegenwicht voor btw die op gelijksoortige nationale producten wordt geheven op het tijdstip dat ze worden geleverd door een belastingplichtige.<sup>1307</sup> Het voorgaande geldt gelet op de tweede volzin van de geciteerde overweging kennelijk niet voor zover er nog btw blijft drukken

1306. Het HvJ baseert het oordeel in het arrest in de zaak *Gaston Schul Douane Expéditeur BV* (I) dus op strijd met art. 95 van het EEG-verdrag (thans art. 110 van het VWEU) dat binnenlandse belastingen verbiedt die discriminerend zijn voor ingevoerde goederen en dus niet op een algemeen beginsel dat belastingcumulatie verboden zou zijn. Vergelijk HvJ 5 december 1989, nr. C-165/88 (ORO Amsterdam Beheer BV en Concerto BV), ECLI:EU:C:1989:608, V-N 1990/45, punt 19.

1307. In het arrest gaat het over de levering van een boot. De levering van een boot is in beginsel belast als de levering plaatsvindt door een belastingplichtige. Een andere situatie is die bij leveringen van goederen die bij levering in het binnenland zouden zijn vrijgesteld zonder een recht op aftrek van btw. Ik leid niet uit de overwegingen van het HvJ in het arrest in de zaak *Gaston Schul Douane Expéditeur BV* (I) af, dat er btw zou mogen worden geheven bij de invoer van goederen waarvan de levering in het binnenland zouden zijn vrijgesteld zonder een recht op aftrek van btw.

uit het land van uitvoer, hetgeen bij particulieren het geval zal zijn, maar overigens ook bij vrijgestelde belastingplichtigen.<sup>1308</sup>

Het valt op dat het er bij de toepassing van art. III, tweede lid, van het GATT-Verdrag ook om gaat, dat producten van oorsprong uit het grondgebied van enige verdragsluitende partij bij invoer in het grondgebied van enige andere verdragsluitende partij noch rechtstreeks noch middellijk zijn onderworpen aan binnenlandse belastingen of andere binnenlandse heffingen van welke aard ook, hoger dan die welke rechtstreeks of middellijk overeenkomstige producten van binnenlandse oorsprong treffen. Dit artikel vertoont enige gelijkenis met art. 110 van het VWEU, waarbij art. III, tweede lid, van het GATT-Verdrag ziet op goederen van buiten de Europese Unie en art. 110 van het VWEU op goederen van andere lidstaten van de Europese Unie. Het lijkt voorstelbaar dat als er in het arrest van het HvJ in de zaak *Gaston Schul Douane Expéditeur BV (I)* voor recht is verklaard dat het ingevolge art. 95 van het EEG-Verdrag (thans art. 110 van het VWEU) is verboden, de invoer van producten uit een andere lidstaat die door een particulier zijn geleverd aan btw te onderwerpen, wanneer deze btw niet wordt geheven ter zake van levering door een particulier van gelijksoortige producten binnen de lidstaat van invoer, voor zover geen rekening wordt gehouden met het restant van de in de lidstaat van uitvoer betaalde btw dat op het tijdstip van invoer nog in de waarde van het product is begrepen en het HvJ voor recht heeft verklaard dat de btw in deze gevallen een hogere binnenlandse belasting vormt dan die welke op gelijksoortige nationale producten wordt geheven in de zin van art. 95 van het EEG-Verdrag (thans: art. 110 van het VWEU), dat dan ook in strijd zal worden gehandeld met art. III, tweede lid, van het GATT-Verdrag indien er door particulieren of door vrijgesteld belastingplichtigen btw wordt verschuldigd bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap zonder dat rekening wordt gehouden met nog in de waarde van de goederen begrepen indirecte belastingen van een land buiten de Europese Unie. Het lijkt van belang te bezien in hoeverre de overwegingen uit het arrest ook van toepassing zijn bij het toetsen van de verenigbaarheid van de verschuldigdheid van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen met de GATT-code.

Het lijkt mij dat de overwegingen van het HvJ in de zaak *Gaston Schul Douane Expéditeur BV (I)* vooral zullen zijn geschreven, gelet op de situatie waarbij in de interne markt van de EEG op meerdere plaatsen btw wordt verschuldigd bij goederen waarop in de sfeer van particulieren reeds btw drukt, waarbij de btw-druk leek te gaan cumuleren tot meer dan de btw die ter zake van een levering of dienst ter zake van een enkele transactie zou zijn verschuldigd. Het lijkt mij niet dat bij de verschuldigdheid van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen rekening moet worden gehouden met, op grond van een stelsel van indirecte belastingen, buiten de Europese Unie verschuldigde indirecte

<sup>1308</sup>. Bij de toepassing van art. 95 van het EEG-Verdrag wordt geen onderscheid gemaakt naar gelang de handeling welke tot de invoer aanleiding heeft gegeven, onder bezwarende titel, dan wel om niet is verricht. Bij invoer vanuit een andere lidstaat door een particulier van bijvoorbeeld door schenking verkregen tweedehands goederen rust bij invoer van de goederen daarop nog btw die in de lidstaat van uitvoer werd geheven. HvJ 23 januari 1986, nr. 39/85 (*G. Bergeres-Becque*), ECLI:EU:C:1986:36, Jur. blz. 00259, punten 8 en 9.

belastingen die nog op de goederen rusten. De overwegingen van het HvJ lijken alleen te zijn bedoeld voor de situatie van een interne markt. Het is aan de derde landen om eventueel teruggaaf van indirecte belasting op de goederen, die worden verzonden of vervoerd naar de Gemeenschap, te verlenen, waarmee een dubbele druk van indirecte belastingen wordt voorkomen.

In de praktijk zal een dubbele indirecte belastingdruk in veel gevallen echter niet voorkomen. Veel landen kennen immers de mogelijkheid voor particulieren die in de Gemeenschap zijn gevestigd, om indirecte belastingen op goederen die worden uitgevoerd terug te krijgen. Particulieren die niet zijn gevestigd in de Gemeenschap zullen veelal een beroep kunnen doen op de douaneregeling tijdelijke invoer voor de goederen, die ze bij een reis in de Gemeenschap bij zich hebben. Bij verhuizingen van particulieren naar de Gemeenschap kan veelal een beroep worden gedaan op de verhuisboedelvrijstelling. Voorts kan bij weinig omvangrijke aankopen in derde landen veelal een beroep worden gedaan op een vrijstelling bij de invoer van goederen.

#### 19.5.7 Transactiewaarde binnen concerns

Het vaststellen van een douanewaarde is in veel gevallen een complexe aangelegenheid. Zo sluiten grote concerns, die in veel verschillende landen inkopen en in vele landen produceren geregeld omvangrijke zogenoemde “turn key”-contracten met opdrachtgevers. De klant betaalt daarbij een bepaald bedrag voor het gehele project. Daarvoor worden dan bijvoorbeeld goederen geproduceerd buiten de Gemeenschap evenals in andere lidstaten dan waar de prestatie plaatsvindt.

De transactiewaardemethode heeft gelet op de GATT-code de voorkeur. Er moet in beginsel worden uitgegaan van de waarde zoals partijen die afspreken. Bij een verdeling van de prijs door partijen moet daar voor wat betreft posten die moeten worden bijgeteld of afgetrokken om de douanewaarde te bereiken van worden uitgegaan zolang de verdeling van de prijs redelijk is.<sup>1309</sup>

Voordeel van de transactieprijsmethode is dat de waarde dicht blijft bij wat de goederen partijen waard zijn. Het enkele feit dat partijen gelieerd zijn hoeft niet mee te brengen dat de transactiewaarde niet acceptabel is. Een transactiewaarde is alleen dan niet meer acceptabel wanneer de prijs door de gelieerdheid van partijen is beïnvloed. De GATT-code verbiedt arbitraire en fictieve douanewaarden.<sup>1310</sup> Zo is globale winstverdeling van een multinationale onderneming over de deelnemende ondernemingen op basis van een voorafgaande mechanische formule verboden.<sup>1311</sup>

Er moet sprake zijn van een prijs. Als er slechts sprake is van een kapitaaloverdracht is de transactiemethode niet toepasbaar.<sup>1312</sup> Een verkoop tussen twee

<sup>1309</sup> Sherman & Glashoff 1988, blz. 176-177.

<sup>1310</sup> Art. 7, tweede lid, aanhef en onderdeel g, van de GATT-code.

<sup>1311</sup> Jovanovich 2002, blz. 13.

<sup>1312</sup> Sherman & Glashoff 1988, blz. 71.

onderdelen van dezelfde juridische entiteit kan niet worden gebruikt voor de transactiewaardemethode.<sup>1313</sup> Als er sprake is van verschillende juridische entiteiten kan toepassing van de transactiewaardemethode aan de orde komen. Binnen een concernstructuur is er sprake van gelieerde partijen. Een prijs tussen gelieerde partijen kan als transactiewaarde worden gebruikt als de gelieerdheid geen invloed heeft gehad op de douanewaarde. Bij het beoordelen van deze omstandigheden gaat het om de omstandigheden aangaande de verkoop. Het gaat daarbij om de totale context van de transactie en niet alleen om de transactie zelf.<sup>1314</sup>

Volgens Sherman en Glashoff<sup>1315</sup> kan de transactiewaardemethode worden gehanteerd bij verschillende goederen die worden gekocht tegen één enkele prijs. De prijs kan dan worden verdeeld over de goederen bijvoorbeeld door te kijken naar de prijzen voor identieke of soortgelijke goederen. De transactiewaarde kan ook worden gebruikt als een hele fabriek of productielijn tegen een prijs in verschillende delen wordt ingevoerd.<sup>1316</sup> Er moet dan wel een geschikte methode voor splitsing zijn.<sup>1317</sup> Als er echter een enkele prijs is die betrekking heeft op meerdere zaken en er geen geschikte methode voor splitsing is, kan volgens Sherman en Glashoff niet worden gesplitst.<sup>1318</sup> Zo de transactiewaardemethode niet kan worden toegepast, moet worden beoordeeld welke andere methode tot de vaststelling van een douanewaarde leidt.

Complicerende factor bij het vaststellen van de douanewaarde in dergelijke situaties is dat de gezamenlijke prijs veelal in fasen zal worden betaald naar gelang het halen van zogenoemde “milestones”.

## 19.6 SAMENVATTING

Indien goederen niet worden binnengebracht in de Gemeenschap in verband met een overeengekomen prestatie, zal een vergoeding die rechtstreeks staat tegenover het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap in ieder geval ontbreken.

Voor zover goederen wel in verband met een overeengekomen prestatie worden binnengebracht in de Gemeenschap, meen ik dat een vergoeding die rechtstreeks staat tegenover het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap doorgaans niet zal zijn te onderkennen. Het rechtstreekse verband van de ter zake van de

1313. Sherman & Glashoff 1988, blz. 72 en Advisory Opinion 1.1 van het technisch comité douanewaarde, gepubliceerd op blz. 280-282 van Sherman & Glashoff 1988. Ook in het geval dat goederen binnen een concern worden ingevoerd, behoort er mijns inziens voor de maatstaf van heffing voor het belastbare feit invoer van goederen te worden aangesloten bij de douanewaarde.

1314. Sherman & Glashoff 1988, blz. 193. Ook aangehaald door Jovanovich 2002, blz. 15.

1315. Sherman & Glashoff 1988, blz. 90-91.

1316. Sherman & Glashoff 1988, blz. 93.

1317. Jovanovich meent dat de transactiewaardemethode niet kan worden toegepast als er ook diensten of immateriële activa deel uitmaken van de prijs. Dat meerdere goederen worden verkocht tegen een gezamenlijke prijs verhindert volgens hem op zichzelf nog niet de toepassing van de transactiemethode. Jovanovich 2002, blz. 37.

1318. Sherman & Glashoff 1988, blz. 178. Zij geven als voorbeelden een veilingprijs die ziet op meerdere zaken of de aankoop van een failliete boedel.



transactie betaalde vergoeding ziet normaliter (hoofdzakelijk) op de transactie (de levering of de dienst) en niet op het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap.

Voor zover er bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, als onderdeel van de vergoeding ter zake van de levering of dienst in verband waarmee de goederen worden binnengebracht in de Gemeenschap, toch een vergoeding zou kunnen worden onderscheiden die rechtstreeks staat tegenover het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, kan ervan worden uitgegaan dat deze vergoeding geen vergoeding vormt die bruikbaar is als maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

Men zal dus ter zake van het belastbare feit invoer van goederen mijns inziens niet kunnen uitgaan van een vergoeding als tegenprestatie rechtstreeks tegenover het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. Er zal op een andere manier een maatstaf van heffing moeten worden bepaald ten aanzien van het belastbare feit invoer van goederen.

Met het in beginsel aan het belastbare feit invoer van goederen onderwerpen van het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, wordt kennelijk getracht te bereiken dat goederen die van buiten de Gemeenschap komen en de Gemeenschap worden binnengebracht, in beginsel uiterlijk als de goederen in de consumptieve sfeer terechtkomen aan een vergelijkbare btw-druk worden onderworpen, als rust op soortgelijke goederen die zich van oudsher in het vrije verkeer van de Gemeenschap bevinden en die niet afkomstig zijn uit derdelandsgebieden. Het bereiken van een zelfde btw-druk is normaliter een onbereikbaar ideaal. Er kan in het btw-systeem ter zake van de verschuldigde btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen slechts worden gestreefd naar een vergelijkbare btw-druk.

De belangrijkste voorwaarde die mijns inziens aan de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen behoort te worden gesteld, is dat het voor zover mogelijk moet gaan om een maatstaf van heffing waarin de subjectieve waarde van de goederen die de Gemeenschap worden binnengebracht tot uitdrukking komt. Het beste richtsnoer is dat op goederen die in de Gemeenschap worden binnengebracht in beginsel een bedrag aan btw wordt verschuldigd, vergelijkbaar met de btw-druk die op de goederen zou hebben gedrukt indien de goederen in de Gemeenschap zouden zijn geleverd door een belastingplichtige. De maatstaf van heffing bij een levering sluit normaliter zoveel mogelijk aan bij de waarde die de goederen voor de partijen in de handelsketen heeft, gemeten naar de besteding. De tegenprestatie ter zake van de levering, de vergoeding, vormt mijns inziens normaliter in het btw-systeem in beginsel het best denkbare uitgangspunt voor een maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Zuiver voor wat betreft de waarde van de goederen die worden ingevoerd, is de vergoeding bestaande in de tegenprestatie ter zake van een levering in de handelsketen echter veelal niet. De maatstaf van heffing ter zake van een levering in de handelsketen kan als uitgangspunt worden gebruikt voor de maatstaf van heffing ter zake van

het belastbare feit invoer van goederen, maar de vergoeding ter zake van een levering zal voor het gebruik als maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in veel situaties aanpassing behoeven.

De btw die wordt verschuldigd ter zake van het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, mag gelet op het GATT-Verdrag niet hoger zijn dan de btw welke rechtstreeks of middellijk overeenkomstige producten van binnenlandse oorsprong treft. Er worden hier twee verschillende grootheden met elkaar verbonden: de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en de btw verschuldigd ter zake van leveringen en diensten.

Hoe de aansluiting tussen de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit levering ook verloopt, er moet gelet op het GATT-Verdrag in het btw-systeem mijns inziens met name voor worden gezorgd, dat er door de verschuldigdheid van btw geen bescherming wordt verleend aan de goederen, niet afkomstig uit derdelandsgebieden, die zich in de Gemeenschap in het vrije verkeer bevinden. Als bij het systeem van de verschuldigdheid van btw bij invoer van goederen maar zoveel mogelijk wordt voorkomen dat productie binnen de Gemeenschap wordt beschermd, dan zal het btw-systeem vermoedelijk "GATT-proof" zijn, althans wat betreft het naleven van de afspraken vastgelegd in art. III van het GATT-Verdrag.

Er zijn tussen een groot aantal landen afspraken gemaakt omtrent de te hanteren douanewaarde. Deze afspraken waren reeds opgenomen in art. VII van het GATT-Verdrag en vormen onderdeel van het GATT 1994. Inzake de toepassing van het artikel is een overeenkomst gesloten, de GATT-code.

Uitgangspunt voor de waardebepaling voor de heffing van douanerechten is de werkelijke koopprijs van de goederen.

Voor de vaststelling van de waarde geldt op grond van het CDW een zestal methoden. Bij alle methoden speelt een rol dat de waarde moet worden gebaseerd op concrete gegevens.

Bij toepassing van de eerste methode is de douanewaarde gelijk aan de transactiewaarde. Op grond van art. 29 van het CDW moet onder transactiewaarde worden verstaan de werkelijk betaalde of te betalen prijs indien de goederen voor uitvoer naar het douanegebied worden verkocht. De werkelijk betaalde of te betalen prijs is de totale betaling die door de koper aan de verkoper of ten behoeve van de verkoper voor de ingevoerde goederen is of moet worden gedaan en omvat alle betalingen die als voorwaarde voor de verkoop van de ingevoerde goederen, hetzij door de koper aan de verkoper, hetzij door de koper aan een derde ter nakoming van een verplichting van de verkoper, werkelijk zijn of moeten worden gedaan.

In een keten van transacties die elk afzonderlijk voldoen aan de voorwaarden van art. 29 van het CDW, mag de aangever zelf bepalen welke transactie hij of zij kiest ter bepaling van de maatstaf van heffing.

Bij berekening van de douanewaarde met behulp van de methode van de transactiewaarde moet de werkelijk betaalde of te betalen prijs op grond van art. 32 van het CDW met een aantal posten worden verhoogd, voor zover die posten, afgezien van de werking van dit artikel, nog geen onderdeel vormen van de prijs. Bij de berekening van de douanewaarde via de methode van de transactiewaarde moet de werkelijk betaalde of te betalen prijs op grond van art. 33 van het CDW met een aantal posten worden verlaagd, op voorwaarde dat zij van de voor de ingevoerde goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs zijn onderscheiden.

Bij de tweede methode is de douanewaarde de transactiewaarde van identieke goederen die voor uitvoer naar de Europese Unie zijn verkocht en op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip zijn uitgevoerd als de goederen waarvan de waarde dient te worden bepaald. Onder identieke goederen worden verstaan goederen die in hetzelfde land zijn voortgebracht en die in alle opzichten eender zijn, met inbegrip van de materiële kenmerken, kwaliteit en reputatie, waarbij geringe verschillen in uiterlijk geen beletsel zijn om goederen die voor het overige aan de definitie beantwoorden, aan te merken als identiek.

Indien de methode van de transactiewaarde van identieke goederen ook niet kan worden gebruikt, moet worden onderzocht of de douanewaarde kan worden bepaald op basis van de transactiewaarde van soortgelijke goederen die voor uitvoer naar de Europese Unie zijn verkocht en op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip zijn uitgevoerd, als de goederen waarvan de waarde dient te worden bepaald. Onder soortgelijke goederen worden verstaan goederen die in hetzelfde land zijn voortgebracht en die, ofschoon zij niet in alle opzichten eender zijn, gelijke kenmerken vertonen en gelijksoortige bestanddelen bevatten waardoor zij dezelfde functies kunnen vervullen en in de handel uitwisselbaar zijn.

Wanneer ook de transactiewaarde van soortgelijke goederen niet kan worden gebruikt, moet worden uitgegaan van de terugrekenmethode of van de berekende waarde methode.

Bij de terugrekenmethode wordt uitgegaan van de met enkele kostenposten gecorrigeerde prijs per eenheid bij verkoop in het douanegebied van de ingevoerde goederen of van ingevoerde identieke of soortgelijke goederen in de grootste totale hoeveelheid aan niet met de verkopers verbonden personen. De douanewaarde op basis van de berekende waarde methode gaat uit van de som van de kosten of de waarde van de materialen en van de vervaardiging of van andere bij de voortbrenging van de ingevoerde goederen verrichte handelingen, waarbij een aantal kostenposten worden bijgeteld. De laatste methode ter bepaling van de douanewaarde, die in alle situaties waarin de douanewaarde niet met toepassing van één van de voorgaande methoden kan worden bepaald,

tot een resultaat moet leiden, is de methode van de vaststelling van redelijke middelen. De waarde wordt bij toepassing van deze methode vastgesteld met gebruikmaking van redelijke middelen die in overeenstemming zijn met de beginselen en de algemene bepalingen van art. VII van het GATT-Verdrag, de GATT-code en de bepalingen van hoofdstuk III van het CDW.

In het btw-systeem wordt op grond van art. 85 van de Btw-richtlijn voor de maatstaf van heffing bij de invoer van goederen uitgegaan, van de waarde die in de geldende communautaire bepalingen als de douanewaarde wordt omschreven. In de Btw-richtlijn zijn enige aanvullende regels opgenomen ter bepaling van de douanewaarde die niet zijn opgenomen in de regelgeving over de douanerechten. Afgezien van deze aanvullende regels wordt in het btw-systeem voor de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen uitgegaan, van de maatstaf van heffing voor de douanerechten.

Centraal in de douanewaarde staat de methode van de transactiewaarde. De werkelijk betaalde of te betalen prijs als bedoeld in art. 29 van het CDW komt vrijwel overeen met de maatstaf van heffing als bedoeld in art. 73 van de Btw-richtlijn, de maatstaf van heffing die in het btw-systeem bij leveringen tegen vergoeding van toepassing is.

Het meest opvallende aspect voor wat betreft het gebruik van de douanewaarde bij de btw is mijns inziens dat bij een transactiegerichte belasting als de btw voor de maatstaf van heffing kan worden aangesloten bij een keuze voor één transactie uit een serie transacties.

Art. 80 van de Btw-richtlijn inzake de normale waarde lijkt mij niet van toepassing bij het belastbare feit invoer van goederen.

In de Nederlandse wetgeving valt op dat in art. 19 van de Wet geen rekening wordt gehouden met hetgeen is geregeld in de artikelen 86 tot en met 89 van de Btw-richtlijn.

Het lijkt mij dat de overwegingen van het HvJ in de zaak *Gaston Schul Douane Expeditie BV (I)* vooral zullen zijn geschreven, gelet op de situatie waarbij in de interne markt van de EEG op meerdere plaatsen btw wordt verschuldigd bij goederen waarop in de sfeer van particulieren reeds btw drukt, waarbij de btw-druk leek te gaan cumuleren tot meer dan de btw die ter zake van een levering of dienst ter zake van een enkele transactie zou zijn verschuldigd. Het lijkt mij niet dat bij de verschuldigdheid van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen rekening moet worden gehouden met, op grond van een stelsel van indirecte belastingen, buiten de Europese Unie verschuldigde indirecte belastingen die nog op de goederen rusten. De overwegingen van het HvJ lijken alleen te zijn bedoeld voor de situatie van een interne markt. Het is aan de derde landen om eventueel teruggaaf van indirecte belasting op de goederen, die worden verzonden of vervoerd naar de Gemeenschap, te verlenen, waarbij een dubbele druk van indirecte belastingen wordt voorkomen.

Het vaststellen van een douanewaarde is in veel situaties een complexe aangelegenheid. Zo sluiten grote concerns, die in veel verschillende landen inkopen en in vele landen produceren geregeld omvangrijke zogenoemde “turn key”-contracten met opdrachtgevers. De klant betaalt daarbij een bepaald bedrag voor het gehele project. Daarvoor worden dan bijvoorbeeld goederen geproduceerd buiten de Gemeenschap evenals in andere lidstaten dan waar de prestatie plaatsvindt.

## 20.1 BTW- EN DOUANETARIEF

Zoals vermeld in paragraaf 2.7 is een belangrijke afspraak uit het GATT-Verdrag op het gebied van de btw dat producten van oorsprong uit het grondgebied van enige verdragsluitende partij bij invoer in het grondgebied van enige andere verdragsluitende partij niet mogen worden onderworpen aan hogere binnenlandse belastingen of binnenlandse heffingen dan welke rechtstreeks of middelmatig overeenkomstige producten van binnenlandse oorsprong treffen. De btw-tarieven ter zake van het belastbare feit invoer van goederen zullen niet hoger mogen zijn dan de tarieven die gelden voor de leveringen van goederen in de lidstaat waar de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd. De btw-tarieven ter zake van het belastbare feit invoer van goederen mogen wel lager zijn dan de tarieven die gelden voor de leveringen van dezelfde soort goederen in de lidstaat waar het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet. Lagere tarieven leveren geen strijd op met het GATT-verdrag.

De btw-tarieven sluiten niet aan bij de tarieven bij het douanerecht. Dit ligt voor de hand. Het douanerecht is wat tariefstelling betreft gericht op protectionisme, het btw-tarief daar niet op is gericht.

Voor wat betreft het btw-systeem wordt in art. 93 van de Btw-richtlijn de hoofdregel gegeven: het op belastbare handelingen toe te passen btw-tarief is het tarief dat van kracht is op het tijdstip waarop het belastbare feit zich voordoet. Bij toepassing van art. 71, eerste lid, tweede volzin en art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn is dat op grond van het tweede lid van art. 93 van de Btw-richtlijn “echter”<sup>1319</sup> het tijdstip waarop de btw wordt verschuldigd.

Het bij het belastbare feit invoer van goederen toe te passen tarief is op grond van art. 94 van de Btw-richtlijn, voor zover het niet betreft kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, het tarief dat bij de levering van dergelijke goederen van toepassing is.

1319. Dit lijkt te impliceren alsof er wordt afgeweken van het eerste lid van art. 93 van de Btw-richtlijn. Dat is echter niet het geval. Zoals volgt uit art. 62 van de Btw-richtlijn wordt onder belastbaar feit verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden vereist voor het verschuldigd worden van de btw worden vervuld. Het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van de verschuldigdheid van de btw ter zake van het belastbare feit, zijn hetzelfde tijdstip. Zie paragraaf 15.8.3.

In art. 96 van de Btw-richtlijn wordt bepaald dat de lidstaten een btw-tarief toepassen dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is. Op grond van art. 98 geldt er een verlaagd tarief dat “uitsluitend van toepassing [is, AS] op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren”.

Bijlage III bij de Btw-richtlijn bevat een lijst van goederenleveringen en diensten waarop de in art. 98 van de Btw-richtlijn bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast. Op grond van art. 98 van de Btw-richtlijn kan bij de tariefstelling in het btw-systeem gebruik worden gemaakt van de gecombineerde nomenclatuur.<sup>1320</sup>

Bij de invoer van goederen is in bepaalde situaties voor het btw-tarief van belang waar de goederen voor zijn bestemd. Zo is de levering van paarden alleen aan het verlaagde tarief onderworpen, als zij worden geleverd met het oog op slachting voor de bereiding van levensmiddelen.<sup>1321</sup> De invoer van wedstrijdpaarden of paarden die zijn bestemd om als huisdier te worden gehouden, zijn dus aan het algemene btw-tarief onderworpen.

Op grond van art. 110 van het VWEU is het heffen op de producten van de overige lidstaten van zodanige binnenlandse belastingen, dat daardoor andere producties zijdelings worden beschermd, verboden. Gelet op art. III, eerste en tweede lid, van het GATT-Verdrag, dat de heffing van binnenlandse belastingen verbiedt op zodanige wijze dat bescherming wordt verleend aan de binnenlandse productie, kan de jurisprudentie omtrent art. 110 van het VWEU uitleg bieden die wellicht analoog kan worden toegepast bij het uitleggen en toepassen van art. III van het GATT-Verdrag. Dit artikel vertoont immers veel gelijkenis met art. 110 van het VWEU. Het HvJ heeft in het arrest in de zaak *Commissie/België* overwogen<sup>1322</sup> dat art. 95 van het EEG-Verdrag (een rechtsvoorganger van art. 110 van het VWEU) tot doel heeft, het vrije verkeer van goederen tussen de lidstaten onder normale concurrentieverhoudingen te verzekeren, door elke vorm van bescherming uit te sluiten die het gevolg kan zijn van toepassing van binnenlandse belastingen, die discriminerend zijn ten opzichte van producten uit andere lidstaten en de volstreekte neutraliteit van de binnenlandse belastingen te waarborgen ten aanzien van de mededinging tussen nationale en ingevoerde producten. Art. 95, tweede lid, van het EEG-Verdrag is ook gericht tegen elke vorm van zijdelings fiscaal protectionisme in het geval van ingevoerde producten die, hoewel niet gelijksoortig, toch gedeeltelijk, indirect of potentieel in een mededingingsverhouding staan met sommige producties van het land van invoer. In het arrest in de zaak *Commissie/België* overwoog het HvJ, dat een nationale belastingregeling waarbij op uit verse druiven bereide wijn uit andere lidstaten een hoger btw-tarief wordt toegepast dan op bier van binnenlandse productie, niet strijdig is met art. 95, tweede alinea, van het EEG-Verdrag, voor zover enerzijds het prijsverschil tussen vergelijkbare kwaliteiten bier en wijn

1320. Vergelijk *Terra & Wattel* 2012, blz. 300.

1321. HvJ 3 maart 2011, nr. C-41/09 (*Commissie/Nederland*), ECLI:EU:C:2011:108, BNB 2011/144 m.nt. Bijl.

1322. HvJ 9 juli 1987, nr. 356/85 (*Commissie/België*), ECLI:EU:C:1987:353, Jur. blz. 03299.

dermate groot is, dat het verschil tussen de btw-tarieven voor beide producten het gedrag van de verbruiker niet kan beïnvloeden en, anderzijds, het bestaan van een protectionistische werking niet blijkt uit de statistische gegevens betreffende de ontwikkeling van het bier- en het wijnverbruik in de betrokken lidstaat.<sup>1323</sup> Een verschillend btw-tarief tussen bier en wijn lijkt daarmee ook onder het GATT-Verdrag te worden toegestaan ten aanzien van producten afkomstig van buiten de Europese Unie. Dat er geen hoger btw-tarief geldt voor goederen die worden ingevoerd dan voor soortgelijke goederen die worden geleverd in de Gemeenschap is, zoals hiervoor vermeld, geregeld in art. 94 van de Btw-richtlijn.

In de Nederlandse regelgeving is het tarief geregeld in art. 20 van de Wet. Door de aansluiting bij tabel I en tabel II behorende bij de Wet wordt voorkomen, dat bij de invoer van goederen een hoger btw-tarief geldt dan het tarief dat zou gelden bij leveringen van soortgelijke goederen.

1323. Dit arrest wordt behandeld door Lasok. Lasok 1997, blz. 205.





## 21 *Dubbele btw-druk door de combinatie van belastbare feiten*

### 21.1 INLEIDING

In dit hoofdstuk ga ik in op mogelijke dubbele btw-druk veroorzaakt door de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met het belastbare feit levering of dienst. Door middel van het belastbare feit invoer van goederen en door middel van het belastbare feit levering of dienst worden goederen in de consumptieve sfeer belast. In principe is het in het btw-systeem niet de bedoeling dat op verbruik in de Gemeenschap tegelijkertijd zowel btw drukt ter zake van het belastbare feit invoer van goederen als btw drukt ter zake van het belastbare feit levering of dienst.<sup>1324</sup>

Ik wijs in dit verband op het arrest van het HvJ in de zaak *Elida Gibbs Ltd*,<sup>1325</sup> punt 24, dat luidt: “Daaruit volgt, dat wanneer in elk afzonderlijk geval rekening wordt gehouden met het mechanisme van de BTW en de werking daarvan en met de rol van de tussenschakels, de fiscus in laatste instantie niet méér kan ontvangen dan de eindverbruiker betaalt.” Indien op consumptief verbruik in de Gemeenschap zowel btw zou drukken ter zake van het belastbare feit invoer van goederen als btw zou drukken ter zake van het belastbare feit levering of dienst, dan drukt op consumptief verbruik meer btw dan het bedrag aan btw dat gelet op het toepasselijke btw-percentages en de vergoeding van de aan de verbruiker verrichte levering of dienst of gelet op de waarde van de goederen zou zijn gerechtvaardigd. Dit zou in strijd zijn met het neutraliteitsbeginsel dat de btw kenmerkt.

De beantwoording van de vraag of door de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met het belastbare feit levering of dienst een dubbele btw-druk kan ontstaan, vormt onderdeel van mijn onderzoek. Met dubbele btw-druk bedoel ik in dit onderzoek btw-druk die ontstaat door het tegelijkertijd drukken van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en btw ter zake van het belastbare feit levering of dienst, waarbij meer btw drukt dan alleen gelet op het toepasselijke btw-percentages en de vergoeding van de aan de ver-

<sup>1324</sup>. Ik ga in dit hoofdstuk niet in op de intracommunautaire verwerving. De intracommunautaire verwerving ziet op het goederenverkeer tussen twee lidstaten van de Gemeenschap en zorgt er voor dat in een aantal situaties het btw-tarief van de lidstaat waar de goederen naartoe worden gebracht van toepassing is, in plaats van het btw-tarief van de lidstaat waar de goederen vandaan worden verzonden of vervoerd. Zoals behandeld in paragraaf 7.4.6 kan de intracommunautaire verwerving zich ook voordoen bij nog niet ingevoerde goederen, zodat zich dus in beginsel een dubbele btw-druk zou kunnen voordoen van zowel btw verschuldigd ter zake van een intracommunautaire verwerving als ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

<sup>1325</sup>. HvJ 24 oktober 1996, nr. 317/94 (*Elida Gibbs Ltd*), ECLI:EU:C:1996:400, V-N 1996, blz. 4573.

bruiker verrichte levering of dienst of gelet op de waarde van de goederen zou zijn gerechtvaardigd.

Ik beschrijf de mogelijkheden van dubbele btw-druk aan de hand van de invoer van software op een gegevensdrager. Het binnenbrengen in de Gemeenschap van software op een gegevensdrager biedt uitstekende mogelijkheden om aan de hand daarvan te beschrijven of er zich bij het belastbare feit invoer van goederen, ook buiten de situatie van de invoer van software op een gegevensdrager om, een dubbele btw-druk kan voordoen. Hierbij speelt een rol dat software op een gegevensdrager kan worden binnengebracht in de Gemeenschap in verband met een levering, maar ook kan worden binnengebracht in de Gemeenschap in verband met een dienst. Bovendien gaat een voor dit onderwerp relevant arrest van het HvJ over software op een gegevensdrager.

Software is geen goed in de zin van een verplaatsbaar voorwerp. Software kan, als zodanig geen goed in de zin van een verplaatsbaar voorwerp zijnde, voor het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen pas van belang zijn, wanneer zij is vastgelegd op lichamelijke zaken. Een gegevensdrager met daarop software is namelijk een goed. Het moet bij software, wil het belastbare feit invoer van goederen zich voordoen, dus gaan om het binnenbrengen in de Gemeenschap van software op een gegevensdrager.

Ik ga er in dit hoofdstuk van uit dat het binnenbrengen in de Gemeenschap van software zonder dat die software zich op een gegevensdrager bevindt, langs elektronische weg door middel van het downloaden van software vanaf het internet,<sup>1326</sup> of door verzending via e-mail, niet is aan te merken als het binnenbrengen van een goed in de Gemeenschap en als zodanig niet aan het belastbare

1326. De software wordt bij het downloaden van software vanaf het internet althans niet op een gegevensdrager de Gemeenschap binnengebracht. Vanzelfsprekend kan er bij het downloaden van software van het internet wel sprake zijn van het binnenbrengen in de Gemeenschap van software met behulp van gegevensdragers waarop de software is opgeslagen. Het internet als zodanig bestaat immers uit niet meer dan netwerken van aan elkaar gekoppelde computers, welke computers elk op zich gegevensdrager zijn, waarbij de software op meerdere computers kan zijn opgeslagen.

feit invoer van goederen is onderworpen;<sup>1327</sup> ik spits dit hoofdstuk toe op software op gegevensdragers, zoals diskettes, USB-sticks en dergelijke. Overigens merk ik op dat software ook onderdeel kan uitmaken van apparaten, zoals wasmachines, waarbij zich vanzelfsprekend ten aanzien van de apparaten het belastbare feit invoer van goederen voor kan doen.

Het binnenbrengen in de Gemeenschap van een gegevensdrager, al dan niet met software erop, leidt in beginsel tot het optreden van het belastbare feit invoer van goederen.

Goederen worden na, of voor, het binnenbrengen in de Gemeenschap veelal gebruikt om leveringen of diensten te verrichten. Hierbij bestaat wellicht de mogelijkheid van het ontstaan van een dubbele btw-druk, door een combinatie van btw-druk ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en btw-druk

1327. In het arrest HvJ 18 april 1991, nr. C-79/89 (Brown Boveri & Cie AG), ECLI:EU:C:1991:153, Jur. blz. I-01853, punt 21, overweegt het HvJ dat software op zichzelf geen goed, maar een immaterieel economisch goed is. Deze overweging lijkt enigszins tegenstrijdig, eerst wordt immers overwogen dat iets geen “goed” is en vervolgens wordt overwogen dat datzelfde wat geen “goed” is, een immaterieel economisch “goed” is. Ik vermoed dat zal zijn bedoeld, dat er geen sprake is van een goed in de zin van een verplaatsbaar voorwerp. Zoals beschreven in paragraaf 4.2 is kenmerkend voor een goed dat er sprake is van een verplaatsbaar voorwerp. Elektriciteit is verplaatsbaar en is een goed, ook al is elektriciteit door mensen niet met het blote oog waar te nemen. Software kan vanaf een website op het internet worden gedownload of kan per e-mail worden verstuurd en ontvangen. In die zin lijkt software verplaatsbaar. De vraag kan worden gesteld of bij niet uit de Gemeenschap afkomstige software sprake kan zijn van een goed dat wordt binnengebracht in de Gemeenschap. Uit het arrest HvJ 18 april 1991, nr. C-79/89 (Brown Boveri & Cie AG), ECLI:EU:C:1991:153, Jur. blz. I-01853, punt 21, kan worden afgeleid dat het HvJ in 1991 van oordeel was dat dit niet het geval is, maar wellicht zijn er nuanceverschillen. Ik merk hierbij op dat het gebruik van het internet na 1991 een forse ontwikkeling heeft doorgemaakt.

Bij het downloaden van software vanaf een website op het internet, blijft de software op de website beschikbaar. Doet zich dan wellicht het belastbare feit invoer van goederen voor indien de software in de Gemeenschap op een USB-stick wordt gezet, waardoor, vergeleken met de situatie voor de “invoer”, zich in de Gemeenschap een gegevensdrager bevindt met daarop software, welke software wellicht niet eerder in de Gemeenschap aanwezig was, anders dan dat die software benaderbaar was op een website op het internet? In dit voorbeeld doet zich de complicatie voor dat de website waar de software vanaf wordt gedownload reeds voor het tijdstip van downloaden in de Europese Unie raadpleegbaar was. Kan er dan nog wel sprake zijn van het belastbare feit invoer van goederen? Wordt de situatie btw-technisch wellicht anders als software van een gegevensdrager buiten de Gemeenschap op een server wordt gedownload en de software naar een binnen de Gemeenschap gevestigde server wordt gemaild en de software vervolgens van de buiten de Gemeenschap gevestigde server en van de gegevensdrager buiten de Gemeenschap wordt verwijderd, voor zover dat mogelijk is, en de software in de Gemeenschap wordt opgeslagen op een gegevensdrager (bijvoorbeeld een computer)? Er lijkt dan een verplaatsing van software naar binnen de Gemeenschap te hebben plaatsgevonden (eerst was er, voor zover relevant, alleen een gegevensdrager met daarop de software buiten de Gemeenschap, later was er, voor zover relevant, alleen een andere gegevensdrager met daarop de software binnen de Gemeenschap). En wat als iemand in de Gemeenschap tegen betaling een zogenoemde code koopt waarmee op een website van buiten de Gemeenschap software toegankelijk is, terwijl bekend is dat de koper van de software in de Gemeenschap is gevestigd en daar de software gaat downloaden en gebruiken?

De vraag of, en zo ja in welke situaties, downloaden of e-mails van software kan, of zou behoren te, leiden tot het belastbare feit invoer van goederen, is een vraag waarop ik, gelet op dit soort overwegingen, voorts nog geen sluitend antwoord heb. Dit onderwerp vergt dermate uitgebreid aanvullend onderzoek dat ik de beantwoording van deze vraag buiten het onderhavige onderzoek moet laten. Voor het doel van dit onderzoek volstaat het, te weten dat er zich in beginsel een belastbaar feit invoer van goederen voordoet als software op een gegevensdrager in de Gemeenschap wordt binnengebracht en ervan uit te gaan dat zich bij het downloaden van software vanaf het internet, of door verzending via e-mail, geen belastbaar feit invoer van goederen voordoet.

ter zake van het belastbare feit levering of dienst. Ik ga om dit te onderzoeken uit van de situatie dat goederen worden binnengebracht in de Gemeenschap in verband met een levering of een dienst onder bezwarende titel door een belastingplichtige en dat de afnemer van deze levering of dienst een vrijgestelde belastingplichtige is.

Of een dubbele btw-druk zich kan voordoen en de mate waarin, hangt met name af van het antwoord op de vraag wie de btw is verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, van het antwoord op de vraag waar de prestatie plaatsvindt in verband waarmee de goederen worden binnengebracht (is de plaats van die prestatie al dan niet in de Gemeenschap), van het antwoord op de vraag of er sprake is van één of van meerdere prestaties, van het antwoord op de vraag of die prestatie is vrijgesteld, en van het antwoord op de vraag of er overlap is in de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en ter zake van het belastbare feit levering of dienst. Bij de beantwoording van deze vragen is van belang of er sprake is van een levering of van een dienst. Ten slotte is met name het recht op aftrek van btw van belang. Al met al hangt het dus van de beantwoording van nogal wat vragen af of zich een dubbele btw-druk zou kunnen voordoen.

Deze complexe materie beschrijf ik aan de hand van software op een gegevensdrager. In paragraaf 21.2 ga ik in op de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met het belastbare feit levering of dienst. In paragraaf 21.3 ga ik in dat kader in op de montagelevering. Daarna geef ik in paragraaf 21.4 aan welke drie situaties ik onderscheid bij de invoer van software op een gegevensdrager. In paragraaf 21.5 geef ik voorafgaande aan de behandeling van de verschillende situaties een aantal inleidende opmerkingen. In paragraaf 21.6 ga ik in op het binnenbrengen in de Gemeenschap van een gegevensdrager met daarop zogenoemde standaard software. In paragraaf 21.7 behandel ik het binnenbrengen in de Gemeenschap van een gegevensdrager met daarop software, welke software daarna in de Gemeenschap wordt aangepast. In paragraaf 21.8 ga ik in op het binnenbrengen in de Gemeenschap van een gegevensdrager met daarop software die buiten de Gemeenschap voor de afnemer is aangepast. Na het behandelen van deze drie situaties ga ik in paragraaf 21.9 in op de maatstaf van heffing, waarbij ik aandacht besteed aan een nationale goedkeuring voor de douanewaarde. Die ziet op de tweede en derde situatie. In paragraaf 21.10 volgt een samenvatting.

Op het recht op aftrek van btw ga ik in het volgende hoofdstuk in. In dat hoofdstuk ga ik er ook nader op in, in hoeverre het recht op aftrek van btw voorkomt dat er in de beschreven situaties dubbele btw-druk optreedt.

Voor zover ik in dit onderzoek de mogelijkheid van dubbele belastingdruk behandel, ziet dat alleen op de btw, niet op de douanerechten. De btw kent immers meerdere belastbare feiten, naast invoer van goederen, ook leveringen, diensten en intracommunautaire verwervingen. De combinatie van deze verschillende belastbare feiten, waarbij leveringen en diensten aanknopen bij transacties en het belastbare feit invoer van goederen aanknoopt bij grensover-

schijding van goederen, zou wellicht kunnen leiden tot een dubbele btw-druk. Het gaat om verschillende belastbare feiten met verschillende “aanvliegroutes”: transactiegericht versus grensoverschrijdend gericht. Bij douanerechten is er slechts één belastbaar feit, het ontstaan van een douaneschuld, zij het dat deze douaneschuld op verschillende wijzen kan ontstaan. Een dubbele druk van douanerechten lijkt zich niet te kunnen voordoen, of het zou moeten zijn dat goederen waarop douanerechten drukken worden uitgevoerd en later weer worden ingevoerd. Een dergelijke dubbele belastingdruk behandel ik in dit hoofdstuk echter niet. Het gaat mij om dubbele belastingdruk die wellicht zou kunnen ontstaan door een combinatie van verschillende belastbare feiten, waarbij de betreffende goederen slechts één keer in de Gemeenschap worden binnengebracht. Ik beschrijf in dit hoofdstuk voorts niet dubbele belastingdruk die zou kunnen ontstaan, doordat op goederen afkomstig van buiten de Gemeenschap wellicht nog belasting drukt die buiten de Gemeenschap was verschuldigd in verband met een in een derde land met de btw vergelijkbare heffing van belasting.

### 21.2 COMBINATIE INVOER MET EEN LEVERING OF DIENST

Bij het belastbare feit invoer van goederen zal het altijd gaan om het binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen. Belastingplichtigen gebruiken goederen normaliter in het kader van het verrichten van een prestatie. Dat kan een levering zijn, maar het kan ook een dienst zijn.

In het kader van software op een gegevensdrager valt bij het verrichten van diensten te denken aan het binnenbrengen in de Gemeenschap van software op een gegevensdrager, welke software door de leverancier wordt aangepast aan de wensen van de afnemer. Het kan dat een prestatie uit meerdere elementen bestaat (bijvoorbeeld een prestatie met leveringsaspecten en met dienstaspecten) die dermate samenhangen dat er sprake is van één prestatie. Of er sprake is van een levering of van een dienst, indien er bij de overgang van een goed tegen een vergoeding door een belastingplichtige sprake is van één prestatie, hangt af van de meest kenmerkende elementen van de prestatie.

Ik ga er in dit hoofdstuk vanuit dat leveringen en diensten aan de afnemer worden verricht door een belastingplichtige en dat alle prestaties tegen vergoeding plaatsvinden. Voorts ga ik er, tenzij anders vermeld, van uit dat er bij de prestaties door de leverancier aan de afnemer van de goederen geen sprake is van leveringen of diensten die uit de aard van de prestaties zijn vrijgesteld zonder een recht op aftrek van btw.<sup>1328</sup>

Door de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met een levering of een dienst in de Gemeenschap verricht aan een vrijgestelde belastingplichtige kan alleen een dubbele btw-druk optreden, indien (een gedeelte van) hetgeen

<sup>1328</sup> Tenminste bij de prestaties die aan de afnemer worden verricht. Vanzelfsprekend zal een vrijgestelde belastingplichtige afnemer, die centraal staat in dit hoofdstuk, zelf wel vrijgestelde prestaties verrichten. In dit hoofdstuk komt aan de orde dat de levering van goederen kan zijn vrijgesteld met recht op aftrek van btw omdat het gaat om goederen die nog niet zijn ingevoerd.

tot de maatstaf van heffing behoort ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, ook onderdeel uitmaakt van de maatstaf van heffing ter zake van de levering of dienst en de vrijgestelde afnemer de btw in verband met het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd. Overigens wijs ik er hier reeds op dat in Nederland een nader te behandelen goedkeuring van de staatssecretaris bestaat met betrekking tot de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen bij software.<sup>1329</sup>

Indien de presterende belastingplichtige de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd, dan kan de presterende belastingplichtige de btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in aftrek brengen in verband met de belaste levering en/of de belaste dienst en ontstaat er geen dubbele btw-druk. Dubbele btw-druk kan zich dus slechts voordoen indien de afnemer de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd.

Zoals uit het vervolg zal blijken, zorgt het verband dat bij de bepaling van de plaats van levering wordt aangebracht met de importeur die uit hoofde van art. 201 van de Btw-richtlijn is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn ervoor, dat buiten de situatie van een montagelevering, dubbele btw-druk door de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met het belastbare feit levering van goederen wordt voorkomen, indien het gaat om goederen die in verband met de levering worden verzonden of vervoerd van buiten de Gemeenschap.<sup>1330</sup>

### 21.3 MONTAGELEVERING

Voor het kunnen optreden van dubbele btw-druk moet zich een levering of een dienst voordoen in de Gemeenschap. Voor de plaats van levering gelden de in paragraaf 8.2 behandelde regels. De levering van goederen die worden verzonden of vervoerd in verband met de levering, waarbij het veelal zal gaan bij de levering van goederen die worden ingevoerd of uitgevoerd, vindt in beginsel plaats in het derde land waar de goederen worden verzonden, of waar het vervoer van de goederen aanvangt. Dit is anders als de leverancier de goederen binnenbrengt in de Gemeenschap en de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd. Het gegeven dat de leverancier degene is die de goederen binnenbrengt in de Gemeenschap, sluit niet uit dat de afnemer op grond van een wettelijke regeling gebaseerd op art. 201 van de Btw-richtlijn de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd.

<sup>1329</sup>. Ik heb overigens in mijn onderzoek in het kader van de vierde onderzoeksvraag met name onderzocht of onder de werking van de regelgeving vanuit de Europese Unie een dubbele btw-druk zou kunnen optreden. Een nationale regeling die in bepaalde gevallen het optreden van dubbele btw-druk voorkomt, doet aan het zich kunnen voordoen van dubbele btw-druk onder de regelgeving van de Europese Unie niet af, indien een dergelijke regeling niet door de regelgeving van de Europese Unie wordt voorgeschreven.

<sup>1330</sup>. Van Dongen behandelt dubbele btw-druk bij invoer van software. Van Dongen 2007, blz. 304-306.

Bij de zogenoemde montagelevering geldt een aparte plaatsbepalingsregel. Bij een montagelevering vindt de levering, indien de montage plaatsvindt in de Gemeenschap, plaats in de Gemeenschap, dus ongeacht waar vandaan de goederen in verband met de levering worden verzonden of vervoerd. Bij een montagelevering zijn leveringsaspecten en dienstaspecten te onderkennen. Indien er een aparte dienst valt te onderscheiden, vindt deze dienst op grond van de artikelen 45 en 52, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn plaats in de Gemeenschap. Normaliter zullen de dienstaspecten (veelal vooral bestaande uit de montage) echter opgaan in de levering van het goed. Bij het ontbreken van de bijzondere regel op het gebied van de plaatsbepaling voor montageleveringen (welke regel inhoudt dat bij een montagelevering de levering daar plaatsvindt waar de goederen worden gemonteerd) zouden de leveringen van de betrokken goederen, indien de goederen in verband met die leveringen worden binnengebracht in de Gemeenschap, in het land van aanvang van de verzending of het vervoer van de goederen<sup>1331</sup> plaatsvinden, indien de afnemer de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd. In die (vanwege het nu eenmaal wel bestaan van de plaatsbepalingsregel inzake de montagelevering) slechts denkbeeldige situatie, zou in de Gemeenschap ter zake van de montagelevering en het daarmee samenhangende binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, alleen btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen worden verschuldigd.

De dienstaspecten bestaande in de montage zouden bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap in verband met de levering, normaliter geen deel uitmaken van de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, op voorwaarde dat de dienstaspecten van de voor de ingevoerde goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs is onderscheiden. De btw wordt verschuldigd over de douanewaarde zoals beschreven in het CDW, met enkele aanpassingen. De dienstaspecten inzake de montage zullen veelal niet tot de douanewaarde uit het douanerecht behoren op grond van art. 33, aanhef en onderdeel b, van het CDW. De dienstaspecten zullen immers zijn aan te merken als “kosten van constructiewerkzaamheden, installatie, montage, onderhoud of technische bijstand welke met betrekking tot ingevoerde goederen, zoals industriële installaties, machines of materieel, na de invoer zijn verricht”.

Door de werking van de plaatsbepalingsregel voor de montagelevering, art. 36 van de Btw-richtlijn, wordt dus in een aantal situaties voorkomen, dat in de Gemeenschap geen btw wordt verschuldigd voor wat betreft de dienstaspecten indien (montage)dienstaspecten opgaan in een montagelevering, in de situatie dat de afnemer de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd. Indien de dienstaspecten opgaan in de levering, is in beginsel door de regeling van de montagelevering in de Gemeenschap btw ter zake van deze levering verschuldigd, die mede wordt verschuldigd over de vergoeding voor zover die ziet op de dienstaspecten. Bij een montagelevering is overigens de meest voor de hand liggende situatie dat niet de afnemer, maar de leverancier

1331. Dus bij het binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen in verband waarmee de goederen worden verzonden of vervoerd van buiten de Gemeenschap: buiten de Gemeenschap.



de goederen invoert. De leverancier zal immers de goederen in de Gemeenschap monteren, zodat het voor de hand ligt dat de leverancier de goederen meeneemt en binnenbrengt in de Gemeenschap. Voor die situatie is, indien de leverancier de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd, de aparte plaatsbepalingsregeling ter zake van de montagelevering niet nodig om btw-druk op consumptief verbruik veilig te stellen. Indien de leverancier de goederen invoert en de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd, vindt de levering immers reeds op grond van art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn plaats in de Gemeenschap.<sup>1332</sup>

Indien een vrijgestelde belastingplichtige afnemer de btw wordt verschuldigd<sup>1333</sup> ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, kan bij montageleveringen in beginsel een dubbele btw-druk ontstaan voor het gedeelte van de maatstaf van heffing ter zake van de levering dat tot de douanewaarde behoort.

Op grond van art. 36, tweede volzin, van de Btw-richtlijn dient, wanneer de installatie of montage plaatsvindt in een andere lidstaat dan die van de leverancier,<sup>1334</sup> de lidstaat op het grondgebied waarvan de installatie of de montage plaatsvindt, de nodige maatregelen te treffen om dubbele heffing van belasting te voorkomen.<sup>1335</sup> De hier bedoelde maatregelen ter voorkoming van dubbele heffing van belasting helpen mijns inziens niet in de situatie van het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. De bepaling ziet namelijk, naar ik aanneem, alleen op de btw die wordt verschuldigd ter zake van de levering zelf, en ziet niet op dubbele btw-druk die zou kunnen ontstaan omdat naast btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, er ook btw wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit levering. Dat de bepaling alleen is gericht op leveringen in verschillende lidstaten, leid ik af uit het gegeven dat de bepaling gelet op de tekst van de bepaling gaat om de situatie met een montage in de ene lidstaat en een leverancier in een andere lidstaat. Een specifieke bepaling gericht op voorkoming van dubbele btw-druk bij een montagelevering doordat btw wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, terwijl ook btw wordt verschuldigd in verband met de montagelevering, ontbreekt in de Btw-richtlijn.

#### 21.4 SITUATIES BIJ SOFTWARE

Bij het binnenbrengen in de Gemeenschap van gegevensdragers met daarop software onderscheid ik drie situaties die ik in dit hoofdstuk zal behandelen.

1332. Vergelijk over de montagelevering, Terra 1984, blz. 255-256 en Reugebrink & Van Hilten 1997, blz. 157-158 (ik verwijs hier niet naar de meest recente druk van dit boek, omdat het betoog met betrekking tot de montagelevering in deze oudere druk van het boek beter naar voren komt).

1333. Indien de leverancier de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd, zal die de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in aftrek mogen brengen vanwege het latere gebruik van de goederen voor een belaste prestatie.

1334. Ik neem aan dat wordt bedoeld: wat de vestigingsplaats van de leverancier betreft. De leverancier (althans eventueel werknemers, of opdrachtnemers daarvan) zal (zullen) zich ten minste tijdens de montage in de lidstaat waar de montage plaatsvindt bevinden. De leverancier zal vanzelfsprekend van buiten de Gemeenschap verzonden of vervoerde goederen kunnen gebruiken.

1335. Vergelijk Terra 1984, blz. 256, met betrekking tot art. 8, eerste lid, aanhef en letter a, van de Zesde richtlijn.

Bij het binnenbrengen in de Gemeenschap van gegevensdragers met daarop software kan het gaan om het in de Gemeenschap brengen van gegevensdragers vanuit een derde land<sup>1336</sup> met daarop standaard software,<sup>1337</sup> waarbij de software die wordt geleverd niet door de leverancier aan de specifieke behoeften van de afnemer wordt aangepast.<sup>1338</sup> Deze situatie beschrijf ik hierna als de eerste situatie.

Indien er naast de overdracht van een gegevensdrager met daarop software ook dienstaspecten worden verricht op het gebied van software zal er veelal sprake zijn van het aanpassen van de software aan de specifieke wensen van de afnemer van de prestatie. In dit verband wordt ook wel de term “specifieke software” gebruikt als onderscheiding van de term “standaard software”.<sup>1339</sup> In de twee overige te onderscheiden situaties ga ik uit van dienstaspecten bestaande uit het aanpassen van de software aan de specifieke wensen van de afnemer van de prestatie. Ik onderscheid hierbij:

- het binnenbrengen in de Gemeenschap vanuit een derde land van een gegevensdrager met daarop software, welke software na het binnenbrengen van de gegevensdrager in de Gemeenschap door de leverancier wordt aangepast aan de wensen van de afnemer (deze situatie beschrijf ik hierna als de tweede situatie);
- het binnenbrengen in de Gemeenschap vanuit een derde land van een gegevensdrager met daarop aan de wensen van de afnemer aangepaste software (die daarna niet meer door de leverancier wordt aangepast; de software is door de leverancier immers al aangepast buiten de Gemeenschap, dus voor het binnenbrengen in de Gemeenschap van de gegevensdrager met daarop de software; deze situatie beschrijf ik hierna als de derde situatie).

## 21.5 INLEIDENDE OPMERKINGEN

Alvorens de drie hiervoor onderscheiden situaties elk afzonderlijk te behandelen, schets ik nog wat uitgebreider het kader waarin een dubbele btw-druk ter zake van software op een gegevensdrager zou kunnen optreden. Indien er bij een afnemer dubbele btw-druk optreedt, heeft dit financiële consequenties bij afnemers die geen volledig recht hebben op aftrek van btw. Omdat het er mij in dit hoofdstuk in het bijzonder om gaat om, geïllustreerd door het binnenbrengen in de Gemeenschap van software op een gegevensdrager, mogelijke situaties van dubbele btw-druk te onderzoeken, ga ik in het vervolg van dit hoofdstuk uit

<sup>1336</sup>. Ik ga uit van de situatie van het binnenbrengen van een gegevensdrager met daarop software vanuit een derde land. Het binnenbrengen van een gegevensdrager met daarop software vanuit een derdelandsgebied levert in het kader van de in dit hoofdstuk aan de orde zijnde problematiek geen bijzondere vraagstukken op en laat ik in dit hoofdstuk verder buiten beschouwing.

<sup>1337</sup>. Ik doel in dit onderzoek met de term standaard software op software die niet, of eventueel in slechts zeer geringe mate, aan de individuele gebruiker wordt aangepast. Dit zegt overigens weinig over het aantal softwareprogramma's dat in omloop wordt gebracht. Een softwareprogramma als Word wordt in grote aantallen op de markt gebracht. Het laat zich echter goed denken dat standaard software slechts aan een beperkt aantal afnemers ter beschikking wordt gesteld.

<sup>1338</sup>. Anders dan dat de leverancier normaliter zal trachten standaard software te ontwikkelen die aansluit bij de behoeften van een groep afnemers.

<sup>1339</sup>. Een nadere aanduiding van het precieze onderscheid tussen de termen specifieke software en standaard software is in het kader van dit onderzoek niet van belang.

van een afnemer die de aangeschafte software gebruikt voor het verrichten van vrijgestelde prestaties.<sup>1340</sup>

Het recht op aftrek van door de afnemer verschuldigde btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen hangt af van de prestaties aan de outputkant van de afnemer, de prestaties waar de goederen door de afnemer voor worden gebruikt. De btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt, ervan uitgaande dat de afnemer deze btw is verschuldigd dus toegerekend aan de, in dit geval, vrijgestelde prestaties. Een vrijgestelde belastingplichtige afnemer heeft geen recht op aftrek van door de afnemer ter zake van het belastbare feit invoer van goederen verschuldigde btw. Een onderbouwing van een recht op aftrek van btw inhoudende dat de ingevoerde goederen zijn bestemd voor een belaste levering of voor een belaste dienst (door de leverancier) aan de afnemer zelf, houdt mijns inziens geen stand.

Ik merk overigens op dat het goed (de gegevensdrager met daarop de software) bij de vrijgestelde dienstverrichting door de afnemer normaliter niet zal worden verbruikt. De software zal, naar ik aanneem, bij de dienstverrichting worden geïnstalleerd op een computer, maar de gegevensdrager met de software zal normaliter apart van de op een computersysteem geïnstalleerde software blijven bestaan, veelal in het bezit van de vrijgestelde belastingplichtige afnemer. Uitvoer van de gegevensdrager met daarop de software na installatie van de software op een computersysteem door de vrijgestelde belastingplichtige afnemer helpt niet tegen een dubbele btw-druk, wanneer aan de uitvoer van de gegevensdrager geen levering ten grondslag ligt.

De verschuldigdheid van btw ter zake van een levering of dienst door een buitenlandse belastingplichtige kan op grond van art. 194 van de Btw-richtlijn worden verlegd naar de afnemer, indien de afnemer een belastingplichtige of een rechtspersoon is. Nederland heeft een dergelijke regeling. Deze mogelijkheid die lidstaten hebben tot het invoeren van een verleggingsregeling ziet op de voldoening van btw verschuldigd ter zake van een levering of een dienst, en ziet niet op btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Een dergelijke regeling is ook niet nodig omdat een lidstaat op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn mag bepalen wie de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd.

Het maakt voor het al dan niet optreden van een dubbele btw-druk niet uit, of de afnemer die vrijgestelde prestaties verricht, de btw, die wordt verschuldigd ter zake van een levering of een dienst, moet betalen aan de prestatieverrichter (zoals bij een niet-vrijgestelde levering of dienst in een lidstaat door een in die lidstaat gevestigde of aldaar een vaste inrichting hebbende leverancier, waarbij de btw niet wordt verlegd) of dat de afnemer de btw wordt verschuldigd in

1340. Ik heb bij de situaties die ik in dit hoofdstuk beschrijf vooral de situatie van vrijgestelde belastingplichtige afnemers voor ogen. Deze situatie is voor wat betreft het optreden van dubbele btw-druk vergelijkbaar met de situatie dat de afnemer een particulier is, zij het dat aan particulieren, niet zijnde rechtspersonen, bijvoorbeeld geen vergunning op grond van art. 23 van de Wet, de Nederlandse uitwerking van art. 201 van de Btw-richtlijn, kan worden verleend.

verband met een levering of een dienst die de afnemer op de eigen aangifte moet voldoen als gevolg van verlegging. In beide gevallen wordt de vrijgestelde belastingplichtige afnemer met btw-druk ter zake van de levering of de dienst geconfronteerd, zodat wellicht een situatie zou kunnen ontstaan, waarbij btw-druk ter zake van het belastbare feit invoer van goederen kan worden gecombineerd met btw-druk ter zake van een levering of een dienst.

Het optreden van dubbele btw-druk kan zich in de paragraaf 21.4 beschreven situaties bij de afnemer alleen voordoen, indien de afnemer een vrijgestelde belastingplichtige is die de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd. Het probleem van dubbele btw-druk kan zich bij een combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met een levering of een dienst bij de afnemer niet alleen voordoen indien de afnemer van de levering of de dienst zelf de gegevensdrager met daarop de software invoert (en daarbij de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd), maar ook bij het binnenbrengen in de Gemeenschap van de gegevensdrager met daarop software door de leverancier van de gegevensdrager met daarop de software, indien de afnemer de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd, omdat deze op grond van een aanwijzing of erkenning als bedoeld in art. 201 van de Btw-richtlijn als belastingschuldige is aangewezen.

In Nederland is de regeling van art. 23 van de Wet gebaseerd op art. 201 van de Btw-richtlijn. Een (vrijgestelde) belastingplichtige afnemer wordt in Nederland de btw verschuldigd ter zake van het in Nederland plaatsvindende belastbare feit invoer van goederen bij goederen die worden ingevoerd door de leverancier, wanneer de afnemer over een vergunning op basis van art. 23 van de Wet beschikt, of wanneer er sprake is van één van de zogenoemde lijstgoederen als bedoeld in art. 23 van de Wet. Bij software op een gegevensdrager is er overigens geen sprake van een lijstgoed.

Ik heb in mijn onderzoek, voor zover dit ziet op dubbele btw-druk, met name onderzocht of onder de werking van de regelgeving van de Europese Unie een dubbele btw-druk zou kunnen optreden. Toch verwijs ik in dit hoofdstuk een aantal maal naar de regeling van art. 23 van de Wet, hoewel art. 23 van de Wet slechts een in één van de lidstaten van de Europese Unie gekozen regeling is. Ik doe dit met name, omdat art. 23 van de Wet een wat concreter handvat biedt dan art. 201 van de Btw-richtlijn, welk artikel slechts facultatief een mogelijkheid schept om belastingschuldigen aan te wijzen die de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen worden verschuldigd. Die belastingschuldige kan ook de afnemer zijn. Het is mogelijk dat meer lidstaten een met art. 23 van de Wet vergelijkbare regeling kennen. Art. 201 van de Btw-richtlijn biedt daartoe althans de mogelijkheid. Mijn opmerkingen aangaande art. 23 van de Wet kunnen, voor zover andere lidstaten een vergelijkbare regeling kennen, als voorbeeld dienen bij het beschrijven van eventuele dubbele btw-druk in andere lidstaten dan Nederland.

Een aanwijzing of erkenning op grond van een regeling als bedoeld in art. 201 van de Btw-richtlijn, of meer concreet in de Nederlandse situatie, een vergunning

op grond van art. 23 van de Wet, kan materiële consequenties hebben. Als de afnemer over een vergunning op grond van art. 23 van de Wet beschikt, kan dat ertoe leiden dat een ander de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd dan de leverancier die de goederen invoert.<sup>1341</sup> Indien de afnemer vrijgestelde prestaties verricht, kan de vergunning bijdragen tot het ontstaan bij de afnemer van een situatie waarin sprake is van een dubbele btw-druk.<sup>1342</sup>

De btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, wordt verschuldigd over een waarde die is gerelateerd aan de douanewaarde. In art. 34 van het CDW juncto art. 167, eerste lid, van het UCDW was voorheen vastgelegd, dat bij de vaststelling van de douanewaarde de waarde van de in een goed opgeslagen software niet in aanmerking moest worden genomen. Deze regeling inzake de douanewaarde werkte als gevolg van de verwijzing in art. 11, B, eerste lid, van de Zesde richtlijn (thans: art. 85 van de Btw-richtlijn) ook door in de bepaling van de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Zo kon er dus, ook wanneer de in een goed opgeslagen software twee keer belastbaar kon zijn (één keer ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en één keer ter zake van het belastbare feit levering of dienst), ter zake van een gegevensdrager met daarop software geen dubbele btw-druk optreden (afgezien van de normaliter relatief gezien geringe waarde van de gegevensdrager). De regeling in het CDW juncto het UCDW die software buiten de douanewaarde hield is in 2002 ingetrokken, nadat het douanetarief voor informatietechnologieproducten tot nul was gereduceerd.<sup>1343</sup> Zodoende is momenteel bij het belastbare feit invoer van goederen bij het binnenbrengen in de Gemeenschap van een gegevensdrager met daarop software ter zake van het belastbare feit invoer van goederen zowel btw verschuldigd over de waarde van de gegevensdrager, als over de waarde van de daarin opgeslagen software. Dit geldt vanzelfsprekend alleen voor zover bepaalde elementen niet specifiek worden uitgesloten van de douanewaarde. Daarbij kan worden gedacht aan een uitsluiting van de douanewaarde op grond van art. 33, aanhef en onderdeel b, van het CDW. Overigens geldt ter zake van de maatstaf van heffing bij het belastbare feit invoer van goederen in Nederland

1341. Deze btw wordt dan overigens verschuldigd op aangifte.

1342. Zoals vermeld in paragraaf 17.3.2 is in de Nederlandse regelgeving de toepassing van art. 23 van de Wet bij een in het buitenland gevestigde belastingplichtige, afgezien van bij bepaalde goederen, alleen mogelijk als er een fiscaal vertegenwoordiger is aangesteld. In een dergelijke situatie zou in bepaalde gevallen ook de afnemer als fiscaal vertegenwoordiger kunnen optreden. Ik laat deze situatie in dit hoofdstuk buiten beschouwing. In zo'n situatie zou immers kunnen worden betoogd dat er een volledig recht op aftrek van btw bestaat bij de afnemer, omdat de afnemer slechts optreedt als fiscaal vertegenwoordiger en daarbij niet naar de aftrekpositie van de afnemer moet worden gekeken, maar naar die van de leverancier.

1343. Het valt op dat zowel de uitleg dat software geen onderdeel uitmaakt van de douanewaarde als de uitleg dat software wel onderdeel uitmaakt van de douanewaarde verenigbaar is met de GATT-code. Vergelijk Sherman & Glashoff 1988, blz. 86-87.

een nog te beschrijven tegemoetkoming in de nationale uitvoerende sfeer bij specifieke software.<sup>1344</sup>

## 21.6 BINNENBRENGEN IN DE GEMEENSCHAP VAN STANDAARD SOFTWARE

Ik ga in deze en de volgende twee paragrafen over tot het afzonderlijk behandelen van de drie in paragraaf 21.4 onderscheiden situaties.

De eerste situatie betreft het binnenbrengen in de Gemeenschap van een fysieke gegevensdrager met daarop standaard software.

### *Overdracht goed en licentieovereenkomst*

De gegevensdrager met daarop de software gaat over bij de overdracht van de gegevensdrager. Ik ga er van uit, dat de overdracht van een fysieke gegevensdrager inclusief een bijbehorend gebruiksrecht van de zich op de gegevensdrager bevindende software met zich brengt, dat de afnemer op het tijdstip van de overdracht van de fysieke gegevensdrager de macht verkrijgt om als eigenaar over de gegevensdrager inclusief de software te beschikken. Advocaat-generaal Kokott<sup>1345</sup> wijst er terecht op dat aan het gebruiksrecht van software beperkingen worden gesteld door het auteursrecht. Het gebruiksrecht van computerprogramma's staat op grond van art. 1 van richtlijn 2009/24/EG<sup>1346</sup> gelijk met het gebruiksrecht van letterkundige werken. Bepaalde handelingen, in het bijzonder reproductie en distributie, mogen alleen met toestemming van de auteur worden uitgevoerd. Met de eerste verkoop in de Gemeenschap van een reproductie vervalt voor de leverancier het recht om controle uit te oefenen op de distributie van die reproductie. Beperkingen opgelegd in een licentieovereenkomst verhinderen niet dat de licentiehouder als eigenaar over de reproductie kan beschikken en dus de reproductie kan leveren. Bijgevolg kan de verkrijger van een gegevensdrager met daarop software rechtsgeldig aan een derde de eigendom van een reproductie overdragen. De auteur van het softwareprogramma kan de leverancier van de reproductie hooguit civielrechtelijk aanspreken tot het betalen van een schadevergoeding, indien een licentieovereenkomst waaraan deze zich heeft gebonden niet wordt nagekomen. Een licentieovereenkomst is geen constitutieve voorwaarde voor het gebruiksrecht van een softwareprogramma. Het gebruiksrecht vloeit reeds voort uit de eigendom van de reproductie. Een licentieovereenkomst, die bij software veelal pas wordt afgesloten als de afnemer de software op zijn of haar computersysteem installeert, dient kennelijk vooral om de gebruiker van de software beperkingen in het gebruik op te leggen. De gebruiker

1344. In mijn onderzoek richt ik me bij het onderzoek naar eventuele dubbele btw-druk vooral op de vraag of onder de werking van de regelgeving vanuit de Europese Unie een dubbele btw-druk kan ontstaan. Een nationale goedkeurende regeling die niet op grond van de regelgeving vanuit de Europese Unie is voorgeschreven, kan in een bepaalde lidstaat de gevolgen van dubbele btw-druk voorkomen of verzachten, maar doet niet af aan de mogelijkheden tot het ontstaan van dubbele btw-druk die zich onder het recht van de Europese Unie zouden kunnen voordoen.

1345. Conclusie advocaat-generaal Kokott 12 mei 2005, nr. C-41/04 (Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV), ECLI:EU:C:2005:292, gepubliceerd onder HvJ 27 oktober 2005, BNB 2006/115 m.nt. Van Zadelhoff.

1346. Richtlijn 2009/24/EG van het Europees Parlement en de Raad van 23 april 2009 betreffende de rechtsbescherming van computerprogramma's (gecodeïficeerde versie), PbEU, 2009, L 111/16.

die een licentieovereenkomst afsluit, heeft de macht om als eigenaar over het goed te beschikken, ervan uitgaande dat deze licentieovereenkomst wordt gesloten bij de installatie van de software op een computersysteem van de afnemer, reeds voor het tijdstip van sluiten van de licentieovereenkomst verkregen.

De voor de btw te onderkennen prestatie bestaat in de overdracht van de macht om als eigenaar over de reproductie te beschikken.<sup>1347</sup>

Bij de verkoop van standaard software worden veelal tussenhandelaren ingeschakeld. Deze tussenhandelaren zijn veelal niet op de hoogte van de licentievoorwaarden die voor de eindgebruiker gelden. Het zou volgens advocaat-generaal Kokott irreëel zijn om aan te nemen dat de verkrijger slechts een gebruiksrecht verwerft en geen lichamelijke zaak. De licentieovereenkomst komt pas tot stand bij de installatie van de software op de computer van de eindgebruiker. Hierbij is er volgens advocaat-generaal Kokott geen tegenprestatie te onderscheiden. Volgens advocaat-generaal Kokott kan voor de btw moeilijk worden uitgegaan van deze verrichting.

### *Levering*

Bij de overdracht van een gegevensdrager met daarop software die niet voor de afnemer wordt bewerkt, is er mijns inziens sprake van een levering.<sup>1348</sup> De overdracht van standaard software kenmerkt zich niet door een dienstkarakter en een gegevensdrager met daarop software is een goed. Dat de gebruiker van het goed vooral belang heeft bij het gebruik van de software en minder bij de gegevensdrager doet hier niet aan af.<sup>f.13491350</sup> De levering vindt plaats op het tijdstip waarop de gegevensdrager aan de afnemer wordt overhandigd.

1347. Vergelijk conclusie advocaat-generaal Kokott 12 mei 2005, nr. C-41/04 (Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV), ECLI:EU:C:2005:292, gepubliceerd onder HvJ 27 oktober 2005, BNB 2006/115 m.nt. Van Zadelhoff, punten 40 t/m 47. Het verlenen van licentierechten voor bijvoorbeeld het kweken van planten, kan onder omstandigheden een belastbare prestatie vormen.

1348. Anders Van Zadelhoff in zijn noot onder HR 30 januari 2004, nr. 37 859 (Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV), ECLI:NL:HR:2004:Al0665, BNB 2004/164. Anders Van Dongen 2007, blz. 324. Van Dongen meent dat er bij software altijd sprake is van een dienst. Het gebruik maken van geïnstalleerde software op een computer lijkt mij het gebruik maken van een goed. Als men op een computer met behulp van software een boekhouding voert (zonder opslag in een zogenoemde cloud), een spel speelt (zonder gebruik van internet om met anderen te spelen) of een cursus volgt (zonder gebruik te maken van een website om feedback te krijgen op oefeningen) lijkt mij sprake van het gebruik van een goed, niet het gebruik maken van een dienst. De geïnstalleerde software maakt dan deel uit van een goed, de computer. Bij een overdracht van de computer is er sprake van een levering van een goed. De overdracht van een gegevensdrager met daarop software is mogelijk een levering, zij het dat bij bepaalde aanpassingen aan de software, dienstaspecten kunnen overheersen.

1349. De software op de gegevensdrager wordt wellicht slechts eenmalig geïnstalleerd op een computersysteem. Het belang van de afnemer bij software ligt normaliter in het gebruik van de software op een computer van de gebruiker.

1350. Vergelijk conclusie advocaat-generaal Kokott 12 mei 2005, nr. C-41/04 (Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV), ECLI:EU:C:2005:292, gepubliceerd onder HvJ 27 oktober 2005, BNB 2006/115 m.nt. Van Zadelhoff, punten 48 en volgende.

*Geen dubbele btw-druk door art. 32 van de Btw-richtlijn*

Er treedt normaliter geen dubbele btw-druk op. Bij een gegevensdrager met daarop standaard software die buiten de Gemeenschap wordt overgedragen aan de afnemer en door de afnemer wordt binnengebracht in de Gemeenschap waarbij de afnemer de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd, zal de levering waarbij de software is overgedragen niet in de Gemeenschap plaatsvinden en dus niet in de Gemeenschap zijn belast.<sup>1351</sup>

Op grond van art. 32 Btw-richtlijn is ingeval een goed in verband met de levering wordt verzonden of vervoerd de plaats van levering de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer. In afwijking daarvan vindt de levering evenals de daaropvolgende leveringen in de Gemeenschap plaats als de plaats van vertrek van de verzending of het vervoer in een derdelandsgebied of een derde land ligt en de levering wordt verricht door de importeur die uit hoofde van art. 201 van de Btw-richtlijn is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon.

Op grond van art. 32 van de Btw-richtlijn is bij goederen die in verband met een levering worden verzonden of vervoerd vanuit een derde land de plaats van de levering dus alleen in de Gemeenschap, als de leverancier de importeur is die is aangewezen of erkend als de tot de voldoening van de belasting gehouden persoon. Zoals behandeld in paragraaf 8.2.5 wordt in art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn met de term importeur immers bedoeld op degene die de btw wordt verschuldigd, als degene die de btw wordt verschuldigd een leverancier of afnemer is in de handelsketen.<sup>1352</sup>

Er zou in de eerste situatie bij de vrijgestelde afnemer alleen een dubbele btw-druk door de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen en het belastbare feit levering bij de afnemer kunnen ontstaan, als de afnemer de importeur is die de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn, en de levering in de Gemeenschap plaatsvindt. Indien ik er van uitga dat de gegevensdrager met daarop software in verband met de levering wordt verzonden of vervoerd en de verzending of het vervoer aanvangt buiten de Gemeenschap en dat de leverancier niet degene is die de belasting ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd, zal die situatie zich niet voordoen, de levering vindt dan immers plaats buiten de Gemeenschap.

1351. Ik deel de opvatting van advocaat-generaal Overgaauw dat een montagelevering niet aan de orde is. Een montagelevering kan volgens advocaat-generaal Overgaauw pas aan de orde komen als de installatie betrekking heeft op het doorslaggevende element van het geleverde, te weten de gegevensdrager zelf. Bij een informatiedrager die normaliter niet, zoals wel bij een microchip, wordt geïnstalleerd is geen sprake van een montagelevering. Conclusie advocaat-generaal Overgaauw 13 juni 2003, nrs. 37 858 en 37 859 (Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV), ECLI:NL:PHR:2004:AI0665, gepubliceerd onder HR 30 januari 2004, BNB 2004/164 m.nt. Van Zadelhoff, punt 3.2.14.

1352. Dat is tenminste mijn interpretatie. Zoals vermeld in paragraaf 8.2.5 wordt het begrip "importeur die uit hoofde van art. 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon" niet gedefinieerd in de Btw-richtlijn en zijn er verschillende zienswijzen mogelijk waarbij art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn niet kan worden toegepast.



Óf de afnemer zal de goederen geleverd hebben gekregen buiten de Gemeenschap en deze binnenbrengen in de Gemeenschap, óf de leverancier brengt de goederen binnen in de Gemeenschap en draagt de goederen over in de Gemeenschap. In het eerste geval zal de levering buiten de Gemeenschap plaatsvinden. In het tweede geval zal de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen door de leverancier zijn verschuldigd, zodat bij de afnemer normaliter geen dubbele btw-druk zal ontstaan, of zal de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen door de afnemer zijn verschuldigd, waarbij de levering niet in de Gemeenschap zal plaatsvinden.

Als de goederen in verband met een levering van buiten de Gemeenschap worden verzonden of vervoerd, vindt de levering (en vinden ook de daarop volgende leveringen) op grond van art. 32, tweede lid, van de Btw-richtlijn slechts plaats in de Gemeenschap indien de levering wordt verricht door de importeur die de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd, of bij latere schakels in de handelsketen. De plaats van levering wordt op grond van art. 32, tweede lid, van de Btw-richtlijn niet alleen aan de plaats van aanvang van de verzending of het vervoer van de goederen, maar ook aan de verschuldigdheid van de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen gekoppeld. Als de leverancier de gegevensdrager met daarop standaard software, welke gegevensdrager in verband met de levering wordt verzonden of vervoerd van buiten de Gemeenschap, zou binnenbrengen in de Gemeenschap en de afnemer wordt de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen verschuldigd, dan kan er geen dubbele btw-druk van het belastbare feit invoer van goederen en het belastbare feit levering ontstaan, omdat de levering niet in de Gemeenschap plaatsvindt. Doordat de afnemer de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd, bestaat er, ondanks het ontbreken van een levering in de Gemeenschap, wel een enkelvoudige btw-druk ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

#### *Geen verzending of vervoer van buiten de Gemeenschap ter zake van de levering*

Als de gegevensdrager met daarop de software die zich reeds bij het sluiten van de overeenkomst tot overdracht van het goed in de Gemeenschap bevindt en niet in verband met een levering van buiten de Gemeenschap wordt verzonden of vervoerd en eerst wordt ingevoerd, waarna de gegevensdrager wordt geleverd dan zal de levering plaatsvinden in de Gemeenschap en niet zijn vrijgesteld, waardoor (enkelvoudige) btw-druk bij de afnemer is verzekerd. De leverancier zal eventueel verschuldigde btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in aftrek kunnen brengen in verband met de verrichte belaste levering, zodat bij de leverancier geen dubbele btw-druk ontstaat. Als de afnemer in deze situatie de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd, kan wellicht een situatie ontstaan waarin een dubbele btw-druk optreedt.

Indien de gegevensdrager met daarop software niet in verband met een levering van buiten de Gemeenschap zou worden verzonden of vervoerd zal geen dubbele btw-druk kunnen optreden, indien de levering plaatsvindt voor het belastbare feit invoer van goederen, voor zover de betreffende lidstaat gebruik heeft

gemaakt van de mogelijkheid om vrijstelling te verlenen voor de levering van goederen die nog niet zijn ingevoerd. Deze situatie kan zich voordoen als de gegevensdrager met daarop software zich bij het sluiten van de overeenkomst reeds op het grondgebied van de Gemeenschap bevindt.

Het is denkbaar dat een gegevensdrager met daarop standaard software die zich bij het sluiten van de overeenkomst tot overdracht van het goed in de Gemeenschap bevindt en niet in verband met de levering naar de Gemeenschap is vervoerd of verzonden eerst wordt geleverd en dat daarna de leverancier de handelingen verricht die leiden tot het belastbare feit invoer van goederen en daarbij de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd. Deze situatie zal overigens vermoedelijk weinig voorkomen. Het gaat om een gegevensdrager waarbij met betrekking tot de software geen diensten worden verleend. Het ligt niet voor de hand dat de leverancier eerst de macht om over de goederen te beschikken overdraagt en pas daarna de handelingen verricht die leiden tot het belastbare feit invoer van goederen. Indien de leverancier de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in aftrek brengt, zou er in deze situatie geen btw op de goederen drukken bij de afnemer, indien de levering zou zijn vrijgesteld met recht op aftrek van btw. Dan zou er dus op de goederen bij de afnemer geen btw drukken.<sup>1353</sup> Deze situatie zou kunnen ontstaan als lidstaten gebruik maken van de mogelijkheid die in de Btw-richtlijn wordt geboden om de levering van goederen die nog niet zijn ingevoerd vrij te stellen.

In Nederland geldt een nultarief op de levering van goederen die nog niet zijn ingevoerd (tabelpost a1). De mogelijkheid om de levering van goederen die nog niet zijn ingevoerd vrij te stellen bestaat op grond van art. 156, eerste lid, onderdelen a, b en c, van de Btw-richtlijn, art. 160 van de Btw-richtlijn en art. 161 van de Btw-richtlijn. Op de regeling van het nultarief wordt door Nederland een uitzondering gemaakt voor goederen die worden geleverd door de belastingplichtige die de goederen invoert of in wiens opdracht de invoer van goederen plaatsvindt of welke worden geleverd door belastingplichtigen die ten aanzien van de goederen daarop volgende leveringen verrichten. In Nederland kan de hiervoor vermelde situatie waarbij geen btw drukt op goederen zich door deze uitzondering op de regeling van het nultarief niet voordoen.

Deze uitzondering ziet kennelijk niet alleen op de situaties bedoeld in art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn, waarin de leverancier is aangewezen als belastingsschuldige ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, maar ziet gelet op de tekst van het artikel ook op de situaties waarin de leverancier weliswaar de goederen binnenbrengt in de Gemeenschap, maar de afnemer op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn wordt aangewezen als belastingsschuldige. In een dergelijke situatie zou, als de goederen zich bij het sluiten van de overeenkomst tot overdracht van de goederen in de Gemeenschap bevinden en niet in verband met de levering zijn vervoerd of verzonden naar de Gemeenschap,

1353. Indien de afnemer in dit voorbeeld de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen zou zijn verschuldigd is enkelvoudige btw-druk bij de afnemer verzekerd.

de afnemer in beginsel kunnen worden geconfronteerd met een dubbele btw-druk.

Het vrijstellen van een levering van nog niet ingevoerde goederen, welke levering wordt gevolgd door het belastbare feit invoer van goederen waarbij de leverancier de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd kan leiden tot het ongewenst ontbreken van btw-druk. Het is daarom opvallend dat een uitzondering op de facultatieve vrijstelling voor de levering van nog niet ingevoerde goederen, waarbij de leverancier de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd niet verplicht, op grond van de Btw-richtlijn, is voorgeschreven. Dit is mede opvallend in het licht van art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn, op grond waarvan in dit soort situaties de plaats van de levering voor zover nodig van buiten de Gemeenschap naar binnen de Gemeenschap wordt getrokken.

*Richtlijnconformiteit art. 5, tweede lid, van de Wet*

Het lijkt mij zoals beschreven in paragraaf 8.2.5 dat de tekst van art. 5, tweede lid, van de Wet niet in overeenstemming is met de regeling in de Btw-richtlijn. Voor zover ter zake van het belastbare feit invoer van goederen bij goederen die worden binnengebracht in de Gemeenschap door de leverancier, de belastingschuldige op grond van art. 23 van de Wet de afnemer is, lijkt mij de regeling van art. 5, tweede lid, van de Wet niet in overeenstemming met art. 32 van de Btw-richtlijn. In het systeem van de Btw-richtlijn vinden dergelijke leveringen niet in de Gemeenschap plaats. Ten onrechte vinden dergelijke leveringen op grond van de tekst van de Wet in de Gemeenschap plaats en zijn deze leveringen in beginsel belast met btw (het nultarief bij de levering van nog niet ingevoerde goederen is in Nederland niet van toepassing bij goederen die worden geleverd door de belastingplichtige die de goederen invoert of in wiens opdracht de invoer van goederen plaatsvindt).

Het kan zich voordoen dat de afnemer hierdoor op grond van de tekst van de Wet wordt geconfronteerd met zowel btw-druk ter zake van het belastbare feit invoer van goederen als met btw-druk ter zake van de levering. Ik meen dat in dergelijke situaties, voorzover nodig met succes een rechtstreeks beroep kan worden gedaan op de Btw-richtlijn. Overigens zal het aantal situaties waarin deze afwijking van de Btw-richtlijn zich voordoet beperkt zijn, gelet op de uitleg van de Hoge Raad<sup>1354</sup> van het begrip “bestemd voor” dat wordt gebruikt in art. 23 van de Wet. Zoals beschreven in paragraaf 17.3.3 betekent “bestemd voor” naar het oordeel van de Hoge Raad het in het kader van de bedrijfsactiviteiten betrekken van goederen uit een derde land, of wel het ten tijde van het binnenkomen van goederen in Nederland gebruiken van goederen in het kader van de bedrijfsactiviteiten. Gelet op het arrest van de Hoge Raad gepubliceerd in BNB 2003/210<sup>1355</sup> kan deze bestemming slechts wijzigen door levering van de goederen.

1354. HR 4 oktober 2013, nr. 11/03207, ECLI:NL:HR:2013:713, BNB 2013/241 m.nt. Van Slooten.

1355. HR 11 april 2003, nr. 37 897, ECLI:NL:HR:2003:AF7095, BNB 2003/210 m.nt. Van Hilten.

## 21.7 BINNENBRENGEN IN DE GEMEENSCHAP MET LATERE AANPASSING VAN SOFTWARE

### 21.7.1 Inleiding

De tweede situatie ziet op het binnenbrengen in de Gemeenschap van een gegevensdrager met daarop software, welke software daarna nog door de leverancier moet worden aangepast. Deze situatie was aan de orde in de casus die leidde tot het arrest van het HvJ in de zaak Levob.<sup>1356</sup> Levob sloot met een onderneming in de Verenigde Staten een overeenkomst voor de verkrijging van software benodigd voor de administratie van haar verzekeringscontracten. Levob verkreeg een niet-overdraagbare licentie voor software van onbepaalde duur. Levob ontving in de Verenigde Staten een informatiedrager met daarop nog niet aangepaste software. Levob bracht de informatiedrager van de Verenigde Staten naar Nederland. Levob bracht de informatiedrager binnen in de Gemeenschap. Voor het gebruik van de software door Levob waren bepaalde softwareaanpassingen nodig in verband met de vertaling van het administratieprogramma in het Nederlands en het opnemen van functies in verband met het in Nederland gebruikelijke inschakelen van tussenpersonen bij verzekeringen. Na het in Nederland brengen van de gegevensdrager met daarop de nog niet aangepaste software heeft de Amerikaanse leverancier de software op gegevensverwerkende apparatuur van Levob geïnstalleerd, de overeengekomen aanpassingen aangebracht en personeel van Levob getraind. De aanpassingen en de installatie waren kostbare verrichtingen en hebben samen langer dan een jaar geduurd.

In paragraaf 21.7.2 ga ik in op de beantwoording van de vraag of er in deze situatie sprake is van één prestatie of van twee afzonderlijke prestaties. In paragraaf 21.7.3 behandel ik vervolgens of de prestatie, als er sprake is van één prestatie, als een levering of als een dienst is aan te merken, en waar die prestatie plaatsvindt. In paragraaf 21.7.4 ga ik in op de maatstaf van heffing.

### 21.7.2 Een of meer prestaties

In een casus zoals aan de orde was bij Levob rijst de vraag of er sprake is van één prestatie of van twee afzonderlijke prestaties (namelijk de overdracht van standaard software enerzijds en het programmeren van de aanpassingen en eventuele andere bijkomende dienstverrichtingen anderzijds). Bovendien is van belang of deze prestatie(s) als een levering of als een dienst moet(en) worden aangemerkt en of een eventuele levering en/of dienst in de Gemeenschap wordt (worden) verricht. Ik behandel in deze paragraaf of er sprake is van één prestatie of van meer prestaties.

Voor het antwoord op de vraag of er sprake is van een of van meerdere prestaties is richtinggevend het in paragraaf 7.2 behandelde arrest van het HvJ in de zaak

<sup>1356</sup> HvJ 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV), ECLI:EU:C:2005:649, BNB 2006/115 m.nt. Van Zadelhoff.

Card Protection Plan Ltd (CPP).<sup>1357</sup> Uit de overwegingen van het HvJ in dat arrest volgt dat elke dienstverrichting normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd. Een dienstverrichting waarbij economisch gesproken één dienst wordt verleend, moet niet kunstmatig uit elkaar worden gehaald. Van belang is vast te stellen wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn. Ingeval een of meerdere elementen moeten worden geacht de hoofddienst te vormen, terwijl een of meer andere elementen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende diensten, moet worden geoordeeld dat er sprake is van één dienst. De criteria van het HvJ in het arrest in de zaak Card Protection Plan Ltd (CPP) kunnen ook worden toegepast indien een prestatie aspecten van een levering en aspecten van een dienst vertoont.<sup>1358</sup>

De prestatie(s) die aan Levob wordt (worden) verricht heeft (hebben) een leveringsaspect en één of meerdere dienstaspecten in zich. De macht om over de gegevensdrager met daarop de software te beschikken is overgegaan. Er is hiermee gelet op art. 14 van de Btw-richtlijn sprake van een leveringsaspect.<sup>1359</sup>

Het HvJ overweegt in zijn arrest in de zaak Levob dat het economische doel is de verschaffing door een belastingplichtige aan een consument van functionele software die speciaal aan de behoeften van die consument wordt aangepast. In dit verband kan naar het oordeel van het HvJ zonder kunstgrepen toe te passen niet worden uitgegaan van het aanschaffen van bestaande software en het daarna aanschaffen van de aanpassingen. Er is daarom sprake van één prestatie. Er is voor Levob economisch gezien maar één belang en dat is een goed werkend computersysteem, uitgaande van de aangepaste software. Het HvJ heeft mijns inziens terecht overwogen dat er sprake is van één prestatie. De reden dat de overeenkomst kennelijk wordt gesloten, is dat Levob het geheel wil van op het computersysteem werkende aangepaste software, het gaat Levob kennelijk alleen om het verkrijgen van aangepaste software.

### 21.7.3 Levering of dienst en plaats van de prestatie

*Bij Levob is er een dienst*

Bij de bepaling of de prestatie is aan te merken als een levering of als een dienst moet naast het economische doel worden gelet op de omvang, de duur en de kosten van de aanpassingen.<sup>1360</sup> Het doorslaggevende belang ligt in het geval

<sup>1357</sup> HvJ 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan Ltd (CPP)), ECLI:EU:C:1999:93, BNB 1999/224 m.nt. Van Hilten.

<sup>1358</sup> HR 12 juli 2013, nr. 11/04272, ECLI:NL:HR:2013:28, BNB 2013/90 m.nt. Bijl.

<sup>1359</sup> Zij het dat er uiteindelijk in het arrest in de zaak Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV door het HvJ wordt overwogen dat er sprake is van een dienst, waar het leveringsaspect dus kennelijk in opgaat. In soortgelijke situaties waarbij de aanpassingen aan de software en het begeleidings-traject niet zo uitgebreid zijn als in de zaak Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV zou het zich kunnen voordoen dat de dienstaspecten opgaan in een levering.

<sup>1360</sup> Vergelijk over de criteria die een rol spelen bij de bepaling of er sprake is van één of van meerdere prestaties en bij de beantwoording van de vraag of indien er sprake is van één prestatie, die prestatie als een levering of als een dienst moet worden aangemerkt, nader de conclusie van advocaat-generaal Van Hilten van 6 september 2011, nrs. 10/03633 en 10/03634, ECLI:NL:PHR:2012:BT2197, gepubliceerd onder HR 10 augustus 2012, BNB 2013/3 m.nt. Van Zadelhoff.

van Levob bij de aanpassingen. Er is in de casus die bij Levob leidde tot het arrest naar het oordeel van het HvJ sprake van één dienst.

In het kader van de beantwoording van de vraag of er sprake is van een levering of een dienst geven ook de overwegingen van het HvJ in de zaak *Aktiebolaget NN*<sup>1361</sup> richting. Het handelt in dit arrest om het ingraven van een kabel van Zweden naar een andere lidstaat via de territoriale en internationale wateren. De kostprijs van de kabel vertegenwoordigt in normale (weers-)omstandigheden 80% tot 85% van de kosten van de operatie. Het leggen van de kabel is in het bijzonder vanwege de afstand en het lastige terrein zeer ingewikkeld. Naar het oordeel van het HvJ is de prijs van het goed een objectief gegeven en als zodanig een aanwijzing waarmee rekening kan worden gehouden. Maar dit gegeven heeft geen doorslaggevend belang. Ook het belang van de dienstverrichting ten opzichte van de levering van de kabel dient te worden onderzocht. Uit de beschrijving van de contractuele bedingen blijkt naar het oordeel van het HvJ dat de werkzaamheden niet tot doel of tot gevolg hebben dat de aard van de kabel wordt gewijzigd of dat deze wordt aangepast aan de specifieke behoeften van de klant. Er is naar het oordeel van het HvJ in de zaak *Aktiebolaget NN* sprake van een levering.

In het arrest van het HvJ in de zaak *Graphic Procédé*<sup>1362</sup> ging het over reprografie, het maken van kopieën van onder andere documenten. Het HvJ overwoog dat reprografie beantwoordt aan de kenmerken van een levering van goederen voor zover zij alleen bestaat in een gewone reproductie van documenten op een drager, waarbij de macht om erover te beschikken wordt overgedragen van de reprograaf op de klant die de kopieën van het origineel heeft besteld. Een dergelijke activiteit moet echter als een dienst worden aangemerkt, wanneer blijkt dat deze activiteit gepaard gaat met bijkomende diensten die ten aanzien van de levering van goederen overheersend kunnen zijn naargelang van het belang dat zij voor de dienstontvanger hebben, de tijd die uitvoering ervan vergt, de mate van verwerking die de originele documenten vereisen en het aandeel van deze diensten in de totale kostprijs, zodat zij voor de dienstontvanger een doel op zich vormen.

In de casus die ten grondslag lag aan het arrest in de zaak *Levob* is de macht over de gegevensdrager met daarop software overgegaan. Kenmerkend voor de prestatie is dat belanghebbende één goed werkend computersysteem wil dat is aangepast aan haar wensen. Gelet op de omvang, de duur en de kosten van aanpassingen is er mijns inziens inderdaad sprake van een dienst.

#### *Levering in bepaalde situaties mogelijk, tijdstip van plaatsvinden levering*

Overigens zou het in soortgelijke, maar iets afwijkende situaties dan die bij *Levob*, denkbaar zijn, dat moet worden geconcludeerd dat er sprake is van een levering. Het gaat dan om situaties waarbij de dienstaspecten wat economisch doel en omvang, duur en kosten van de aanpassingen betreft relatief gezien van minder belang zijn ten opzichte van de leveringsaspecten dan bij *Levob* het geval

1361. HvJ 29 maart 2007, nr. C-111/05 (*Aktiebolaget NN*), ECLI:EU:C:2007:195, V-N 2007/18.22.

1362. HvJ 11 februari 2010, nr. C-88/09 (*Graphic Procédé*), ECLI:EU:C:2010:76, V-N 2010/11.23.

was. In een dergelijke situatie kan het de vraag zijn wanneer een zodanige levering dan precies plaatsvindt.

In de casus die ten grondslag lag aan het arrest van het HvJ in de zaak Levob werd de gegevensdrager door Levob in de Verenigde Staten in ontvangst genomen. Levob had hierdoor al in de Verenigde Staten de beschikking over de zich op de gegevensdrager bevindende software en had de macht verkregen met die software te doen wat zij wilde. Het gebruiksrecht van computerprogramma's staat, zoals vermeld in paragraaf 21.6, op grond van art. 1 van richtlijn 2009/24/EG gelijk met letterkundige werken. Hiermee is er, mits de verrichte prestatie niet, zoals bij Levob, moet worden aangemerkt als een dienst, voldaan aan de vereisten voor een levering.

Deze levering lijkt in de Verenigde Staten plaats te vinden op het tijdstip dat de gegevensdrager daar aan de afnemer wordt overgedragen. Er kan echter worden betoogd dat indien er sprake is van een levering, de levering pas feitelijk plaatsvindt en wordt voltooid als de goederen in Nederland zijn. In Nederland wordt de software immers pas geïnstalleerd en aangepast aan de behoeften van de afnemer. Van de levering maken ook de dienstverleningsaspecten deel uit die in de levering opgaan, dus pas als ook die dienstverleningsaspecten zijn verricht is de prestatie, de levering, voltooid en vindt de prestatie plaats. Het overdragen van een goed kan bestaan uit verschillende elementen.

De levering vindt mijns inziens plaats indien gelet op de verschillende elementen kan worden geoordeeld dat de afnemer de macht heeft gekregen om over het goed te beschikken. In een casus zoals aan de orde bij Levob ben ik van mening dat, indien de casus iets anders had gelegen waardoor er had moeten worden uitgegaan van een levering, gelet op het gebruiksrecht sprake zou zijn geweest van een levering op het tijdstip van overhandiging van de gegevensdrager in de Verenigde Staten, hoewel de macht om over de uiteindelijk gewenste software te beschikken pas op een later tijdstip is opgetreden. Bij een dienst lijkt het mij lastig voorstelbaar dat die is voltooid en reeds volledig heeft plaatsgevonden als niet alle dienstelementen zijn verricht. Bij een levering lijkt het mij wel goed voorstelbaar dat die reeds plaatsvindt als nog niet alle dienstelementen die er in opgaan zijn verricht. Een levering draait in essentie om de overgang van de macht over een goed te beschikken. Die macht kan al overgaan, ook al heeft de leverancier nog enige verplichtingen bestaande uit dienstverleningsaspecten. Een dienst draait in essentie om het verrichten van een prestatie. Pas als die prestatie volledig is verleend, is de dienst verricht.

Voor de plaats van de levering maakt een en ander in casu overigens niet uit als het gaat om een gegevensdrager met daarop software, die door de afnemer in verband met de levering wordt vervoerd vanaf een plaats van vertrek buiten de Gemeenschap. In verband met de dienstaspecten van de levering moet de gegevensdrager met daarop de software immers naar de Gemeenschap worden vervoerd. Een levering waarbij de afnemer de goederen invoert en de btw wordt verschuldigd en de goederen in verband met de levering worden verzonden of vervoerd naar de Gemeenschap vindt niet in de Gemeenschap plaats.

De redactie van Vakstudie Nieuws<sup>1363</sup> meent dat Levob ten tijde van de invoer van de gegevensdrager met daarop software btw-technisch nog niet de beschikingsmacht heeft verkregen over de standaard software. In de Verenigde Staten is echter de gegevensdrager aan Levob overgedragen, waarbij Levob mijns inziens de macht heeft gekregen over de gegevensdrager en wat er op de gegevensdrager stond. Dat de leveringsaspecten worden overheerst door de dienstaspecten, betekent mijns inziens nog niet dat er vanuit moeten worden gegaan dat de macht niet is overgedragen. De macht is overgedragen, er lijkt in beginsel te worden voldaan aan de voorwaarden van art. 14 van de Btw-richtlijn, alleen is er toch geen levering, omdat de dienstaspecten de prestatie overheersen. De prestatie, de dienst, wordt voltooid op een later tijdstip, na het binnenbrengen in de Gemeenschap van de gegevensdrager. De macht over de gegevensdrager met daarop de software is in de Verenigde Staten overgegaan.

#### *Standaard software of specifieke software, wat is het uitgangspunt?*

Levob koppelde in de procedure die leidde tot het arrest van het HvJ in de zaak Levob het tijdsbeslag met name aan de ontwikkeling van de standaard software. Hierbij komt bij mij de vraag op of reeds ontwikkelde standaard software (zoals in de zaak Levob) anders moet worden behandeld, dan wanneer er in samenhang met de verkoop van software die aan de behoeften van de afnemer wordt aangepast, speciaal software wordt ontwikkeld. En wat als bijvoorbeeld in de casus die aan de orde was bij Levob de aangepaste software later nog eens door de Amerikaanse leverancier wordt gebruikt bij een soortgelijke prestatie aan een andere verzekeraar in Nederland? Naar welke uren moet dan worden gekeken bij de bepaling of er sprake is van een levering of van een dienst? Tellen de voor Levob gemaakte uren (voor onder andere het aanpassen van de programmatuur aan de Nederlandse taal en aan het Nederlandse systeem van tussenpersonen) dan mee als argument voor een levering? Dit leidt tot allerlei praktische problemen bij een op het neutraliteitsbeginsel gebaseerd btw-systeem.

Er kan van worden uitgegaan dat bij softwareprestaties de relatieve prijs van de aanpassingen een goede indicator is voor het relatieve belang van de aanpassingen. Een afwijking in waardering bij de beoordeling of er sprake is van een levering en/of een dienst ten opzichte van de relatieve prijs is mogelijk. Een dergelijke afwijking vergt een onderbouwing.

#### *Plaats van dienst*

Wat betreft de plaats van dienst die werd verricht aan Levob was naar het oordeel van het HvJ bij belastingplichtigen art. 9, tweede lid, aanhef en sub e, aanhef en derde gedachtestreep, van de Zesde richtlijn (bij de overgang naar de Btw-richtlijn tot 1 januari 2010 opgenomen in art. 56, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn) van toepassing. Het HvJ wijst er op dat computerwetenschappen, waaronder de programmering en de ontwikkeling van software een belangrijke plaats innemen in de opleiding van toekomstige ingenieurs.<sup>1364</sup> Momenteel is de

<sup>1363</sup> V-N 2005/54.19. Ook Van Norden 2007, blz. 319.

<sup>1364</sup> Ik kan mij in de overwegingen van het HvJ met betrekking tot de plaats van dienst vinden en ga daar in deze verslaglegging van mijn onderzoek niet verder op in.



plaats van dienst van dergelijke diensten die worden verricht voor belastingplichtigen op grond van art. 44 van de Btw-richtlijn de plaats van vestiging van de zetel van die belastingplichtigen. De dienst is dus in een geval zoals bij Levob, waarbij de afnemer een belastingplichtige is, belast in de Gemeenschap.<sup>1365</sup>

#### *Bij levering geen dubbele btw-druk*

Als ik ervan uitga dat de gegevensdrager met daarop de software in de in dit hoofdstuk beschreven situaties in verband met de prestatie van buiten de Gemeenschap wordt verzonden of vervoerd, kan de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met een levering geen dubbele btw-druk bij de afnemer met zich brengen.

Er is mijns inziens geen sprake van een installatielevering. Om tot een dubbele btw-druk met een levering te kunnen komen, moet de afnemer degene zijn die de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd. Indien de afnemer echter de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd, kan art. 32, tweede lid, van de Btw-richtlijn niet meer van toepassing zijn op de levering aan de afnemer, omdat de levering door de leverancier alleen in de Gemeenschap plaatsvindt als de leverancier de importeur is die is aangewezen als belastingschuldige. Daardoor kan de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met een levering geen dubbele btw-druk bij de afnemer met zich brengen.

Er kan bij de afnemer alleen een dubbele btw-druk ontstaan ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in combinatie met een levering bij het binnenbrengen van een gegevensdrager met daarop software, als de afnemer de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd en de levering in de Gemeenschap plaatsvindt doordat de gegevensdrager met daarop de software niet in verband met de levering van buiten de Gemeenschap wordt verzonden of vervoerd.

Hierbij zou wellicht kunnen worden gedacht aan ABC-transacties, waarbij ik opmerk dat ik in paragraaf 8.2.6 uitleg, dat ik van mening ben dat bij de levering van goederen tijdens het vervoer bij ABC-transacties, voor de plaats van levering in beginsel moet worden gekeken naar de aanvang van het vervoer. Hierbij is in beginsel niet van doorslaggevend belang of de goederen zich wellicht ten tijde van het sluiten van de concrete transactie reeds in de Gemeenschap bevinden.

Het voorgaande is voor wat betreft de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met het belastbare feit levering een geruststellend resultaat voor zover het gaat om goederen die in verband met een levering worden binnengebracht in de Gemeenschap. Doordat de plaats van de levering slechts in de

<sup>1365</sup>Ik ga zoals vermeld uit van een belastingplichtige als afnemer. Zou de afnemer een niet-belastingplichtige zijn geweest, dan wordt de plaats van dienst voor langs elektronische weg verrichte diensten geregeld in art. 58 en art. 59, aanhef en onderdeel k, van de Btw-richtlijn. Een indicatieve lijst van dergelijke diensten wordt gegeven in bijlage II van de Btw-richtlijn. Als een dergelijke dienst is opgenomen de "levering" van software en de bijwerking ervan.

Gemeenschap wordt gepositioneerd als de leverancier als importeur de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd, ontstaat in de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met het belastbare feit levering (niet zijnde montageleveringen) geen dubbele btw-druk bij de afnemer.

*Bij dienst in beginsel dubbele btw-druk mogelijk*

Toch kunnen zich echter in beginsel wel situaties voordoen van dubbele btw-druk. Het kan immers zijn dat goederen niet worden binnengebracht in de Gemeenschap in verband met een levering, maar in verband met een dienst. Dat was de situatie in de casus die leidde tot het arrest van het HvJ in de zaak Levob. De plaats van een levering kan mede afhankelijk zijn van wie de belastingschuldige is ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Bij de bepaling van de plaats van dienst bestaan er in de Btw-richtlijn geen bepalingen die de plaats van dienst afhankelijk stellen van de belastingschuldige van het belastbare feit invoer van goederen. Dit brengt met zich dat er bij de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met een dienstverlening in de Gemeenschap situaties van dubbele btw-druk zouden kunnen voorkomen, ook als goederen in verband met de dienstverlening worden binnengebracht in de Gemeenschap.

Indien zou worden geconcludeerd dat sprake is van een dienst, kan het probleem van dubbele btw-druk zich bij de afnemer voordoen als de plaats van dienst in de Gemeenschap is gesitueerd, wat in de tweede situatie het geval zal zijn en daarnaast de afnemer de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd, doordat de afnemer de gegevensdrager met daarop de software in de Gemeenschap binnenbrengt in de Gemeenschap, of doordat de leverancier dat doet, maar er sprake is van een aanwijzing op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn, waarbij de afnemer wordt aangemerkt als belastingschuldige (in Nederland een vergunning of aanwijzing op grond van art. 23 van de Wet). Vanzelfsprekend kan dubbele btw-druk zich slechts voordoen voor zover onderdelen van de vergoeding voor de dienst ook onderdeel uitmaken van de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

#### **21.7.4 Maatstaf van heffing**

In de situatie die aan de orde was bij Levob was er sprake van één prestatie, een dienst, die was belast in de Gemeenschap. Levob was als degene die de goederen binnenbracht in de Gemeenschap de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen verschuldigd. Er kan ingeval de afnemer de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd bij die vrijgestelde afnemer pas noemenswaardige dubbele btw-druk optreden, indien de waarde van de software wordt begrepen in de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.<sup>1366</sup>

<sup>1366</sup> Anders treedt maximaal immers slechts dubbele btw-druk op voor de normaliter relatief geringe waarde van de gegevensdrager. Van het dienstaspect zal wellicht het installatiegedeelte op grond van art. 33, aanhef en onderdeel b, van het CDW buiten de douanewaarde kunnen blijven.

De maatstaf van heffing bij het belastbare feit invoer van goederen sluit aan bij de douanewaarde. Het HvJ overwoog in het arrest in de zaak Robert Bosch GmbH:<sup>1367</sup>

“4 Overwegende dat het gemeenschappelijk douanetarief naar zijn aard slechts betrekking heeft op de invoer van goederen, dat wil zeggen stoffelijke voorwerpen, en niet van toepassing is bij de invoer van onstoffelijke goederen zoals werkwijzen, diensten of “know-how”, die reeds vanwege hun aard douanetech- nisch moeilijk grijpbaar zijn;  
dat men dus bij de bepaling van de douanewaarde in beginsel alleen dient af te gaan op de eigenlijke waarde van het voorwerp en de waarde van al dan niet geotrooieerde werkwijzen waarbij het kan worden gebruikt, buiten beschouwing moet laten;  
Dat anders, door een te ruime uitlegging van de termen waarde en prijs, de toepassing van het gemeenschappelijk douanetarief dreigt te worden uitgebreid tot de introductie in de Gemeenschap van inventieve ideeën als zodanig - zonder dat zij neerslag hebben gevonden in een stoffelijk voorwerp -, welke toepassing noodzakelijkerwijze willekeurig zou zijn omdat het niet mogelijk is het - meer of minder onzekere - verband tussen die ideeën en de betrokken goederen op te sporen;  
(...)  
5 Overwegende (...) dat een geotrooieerde werkwijze in het goed is belichaamd wanneer, enerzijds het goed alleen met toepassing van die werkwijze economisch zinvol kan worden gebruikt en, anderzijds, de werkwijze slechts toepas- baar is met gebruikmaking van het goed;  
6 Overwegende dat (...) in de normale prijs van een goed de waarde van een octrooi is begrepen wanneer de beschermde werkwijze in dat goed onafschei- delijk is belichaamd (...)”

Uit de overwegingen van het HvJ in het arrest in de zaak Robert Bosch GmbH volgt dat een voor het gebruik van een goed bestaand octrooi op de werkwijze niet wordt meegenomen in de douanewaarde. Dit is een begrijpelijk oordeel. Waar het bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap om gaat, is het goed dat wordt binnengebracht in de Gemeenschap in de staat waarin het wordt binnengebracht en niet waar men het goed later voor zou kunnen gebruiken. De waarde van een octrooi die onafscheidelijk in een goed is belichaamd, maakt wel onderdeel uit van de douanewaarde. Inzake de maatstaf van heffing bij het belastbare feit invoer van goederen bij software op een gegevensdrager geven de overwegingen van het arrest in de zaak Robert Bosch GmbH geen duidelijkheid.

Het HvJ overwoog in het arrest in de zaak Brown Boveri & Cie AG<sup>1368</sup> betreffende de invoer van computerapparatuur en besturings- en toepassingsprogramma's over een tijdvak (voor 1985), waarin nog niet de regeling gold dat de waarde van de software bij het ontstaan van een douaneschuld buiten de maatstaf van heffing kon blijven:

“Programmatuur is (...) op zich zelf geen goed (...) maar een immaterieel economisch goed dat niet onder het gemeenschappelijk douanetarief valt. Wanneer evenwel een dergelijk immaterieel goed in een voorwerp is belichaamd, moeten

1367. HvJ 14 juli 1977, nr. 1/77 (Robert Bosch GmbH), ECLI:EU:C:1977:130, Jur. blz. 01473.

1368. HvJ 18 april 1991, nr. C-79/89 (Brown Boveri & Cie AG), ECLI:EU:C:1991:153, Jur. blz. I-01853.

nochtans de kosten voor verkrijging van het immateriële goed als bestanddeel van de voor het voorwerp betaalde of te betalen prijs en derhalve van de transactiewaarde worden beschouwd. In casu moet de waarde van de programmatuur daarom als bestanddeel van de douanewaarde van het ingevoerde goed worden beschouwd. (...) In deze zaak maakt het geen verschil of de in de informatiedragers opgeslagen gegevens en instructies later aan de behoefte van de gebruiker kunnen worden aangepast of van de informatiedragers kunnen worden gescheiden, omdat voor de vaststelling van de douanewaarde het tijdstip van invoer bepalend is en op dat tijdstip de programmatuur met de informatiedragers verbonden is.”

De waarde van de software die zich op een gegevensdrager bevindt, behoort gelet op deze overweging voor de btw tot de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

## **21.8 SOFTWARE DIE IS AANGEPAST VOOR HET BINNENBRENGEN IN DE GEMEENSCHAP**

In de tweede situatie, beschreven in paragraaf 21.7, gaat het om een gegevensdrager met daarop software, welke software in de lidstaat van de afnemer wordt aangepast. In de derde situatie, de situatie die ik deze paragraaf behandel, gaat het om software die door de leverancier op zijn of haar eigen bedrijf wordt aangepast, waarna de gegevensdrager met daarop de aangepaste software wordt binnengebracht in de Gemeenschap.

Indien de programmeur software in eigen bedrijf ontwikkelt en daarna de software op een gegevensdrager overhandigt aan de opdrachtgever, waarna het softwareprogramma alleen nog maar geïnstalleerd hoeft te worden, zou volgens advocaat-generaal Kokott<sup>1369</sup> wel eens hetzelfde kunnen gelden als voor standaard software. Advocaat-generaal Kokott vergelijkt deze situatie met andere werken die individueel voor een klant worden vervaardigd, zoals het afleveren van een gebouwd huis.

Ik meen dat evenals bij de tweede situatie de criteria uit het arrest in de zaak Card Protection Plan Ltd (CPP)<sup>1370</sup> moeten worden gehanteerd om te bepalen of er sprake is van één of van meerdere prestaties en om te bepalen of die prestatie(s) is (zijn) aan te merken als een levering of een dienst. Indien het goed dat wordt binnengebracht in de Gemeenschap grotendeels voortkomt uit dienstaspecten kan er sprake zijn van een dienst.<sup>1371</sup> Het gegeven dat de leverancier alle werkzaamheden op zijn of haar vestigingsadres verricht en het resultaat pas daarna in de vorm van een gegevensdrager met daarop software wordt ingevoerd in de Gemeenschap, brengt niet met zich dat de prestatie daarom als een levering

1369. Conclusie advocaat-generaal Kokott 12 mei 2005, nr. C-41/04 (Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV), ECLI:EU:C:2005:292, gepubliceerd onder HvJ 27 oktober 2005, BNB 2006/115 m.nt. Van Zadelhoff, punt 59.

1370. HvJ 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan Ltd (CPP)), ECLI:EU:C:1999:93, BNB 1999/224 m.nt. Van Hilten.

1371. Er is op grond van art. 24 van de Btw-richtlijn pas sprake van een dienst als er geen levering is. Anders dan deze tekst wellicht suggereert, is het niet zo dat indien een gedeelte van een prestatie als levering kwalificeert, de hele prestatie als levering moet worden gekwalificeerd.

moet worden aangemerkt. Advocaat-generaal Kokott vergelijkt de situatie met standaard software. De onderhavige situatie is echter een andere. Er vinden immers speciaal voor de afnemer noemenswaardige aanpassingen plaats. Evenals een controle door een accountant resulteert in een (hard copy) jaarverslag dat de weerslag vormt van zijn of haar dienst, kan een ingevoerde gegevensdrager met daarop aangepaste software de weerslag vormen van een dienst door de leverancier. Bij een accountantscontrole staat dienstverrichting voorop. De accountantsverklaring en het jaarverslag zijn daarvan slechts de resultanten. In de Btw-richtlijn wordt geen onderscheid gemaakt tussen goederen die massaal worden geproduceerd en goederen die incidenteel specifiek in opdracht worden gemaakt. In art. 14 van de Btw-richtlijn wordt slechts bepaald dat er bij een levering sprake moet zijn van de overdracht of overgang van een lichamelijke zaak. Er is bij een gegevensdrager met daarop aangepaste software geen sprake van een massaproduct zoals een boek of een CD. Er wordt in de derde situatie normaliter één softwareprogramma met bijzondere aanpassingen voor de afnemer vervaardigd. Bij aangepaste software kan de software zelf de resultante van een dienst zijn. Het lijkt dan te gaan om het uitvoeren van een opdracht tot het bewerken van de standaard software.<sup>1372</sup> Als er een enkel kunstwerk wordt gemaakt door een kunstenaar is er normaliter geen sprake van dienstverrichting, maar van de levering van een goed. De prestatie van de leverancier van software heeft naast een dienstaspect ook een leveringsaspect in zich. Als de kosten van aanpassing zich zo verhouden tot de kosten van de standaard software, als in de casus die aanleiding gaf tot het arrest van het HvJ in de zaak Levob, ligt het voor de hand dat er sprake is van een dienst.

Er kan sprake zijn van een levering en/of van een dienst. Ten aanzien van de combinatie van btw-druk ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en btw-druk ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, heb ik in paragraaf 21.7 toegelicht waarom die combinatie van btw-druk zich buiten de montagelevering niet kan voordoen bij goederen die in verband met de levering van buiten de Gemeenschap wordt verzonden of vervoerd. De gegevensdrager zal in de derde situatie in verband met de levering van buiten de Gemeenschap worden verzonden of vervoerd. De software wordt immers buiten de Gemeenschap aangepast specifiek voor de vrijgestelde belastingplichtige afnemer.

Indien zou worden geconcludeerd dat sprake is van een dienst, kan dubbele btw-druk zich in beginsel bij de afnemer voordoen als de plaats van de dienst in de Gemeenschap is gesitueerd (hetgeen het geval zal zijn op grond van art. 56 van de Btw-richtlijn) en daarnaast de afnemer de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd, doordat de afnemer de gegevensdrager met daarop de software in de Gemeenschap invoert, of doordat de leverancier dat doet en er sprake is van een aanwijzing of erkenning van de afnemer als belastingschuldige op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn. Vanzelfsprekend

1372. Kritiek op de benadering van advocaat-generaal Kokott klinkt ook door bij de redactie van Vakstudie Nieuws. Naar het oordeel van de redactie van Vakstudie Nieuws dient bij specifieke software de parallel te worden gezocht met de opdracht tot het schrijven van een manuscript voor een boek, film, enz. In deze situatie verkrijgt de koper de intellectuele eigendom van het ontwerp, wat als een dienst moet worden beschouwd, V-N 2005/30.16.

kan dubbele btw-druk zich slechts voordoen, voor zover onderdelen van de vergoeding voor de dienst ook onderdeel uitmaken van de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

De mogelijkheden van dubbele btw-druk zijn in de derde situatie vergelijkbaar met die in de tweede situatie, zij het dat in de derde situatie de gegevensdrager met daarop de software zich bij het sluiten van de overeenkomst nog niet op het grondgebied van de Gemeenschap zal kunnen bevinden.

Door middel van douanebestemmingen kan het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen worden uitgesteld. Onder geen van de douanebestemmingen mag door de douaneautoriteiten echter toestemming worden verleend, dat software van een gegevensdrager met daarop software mag worden geïnstalleerd op een computersysteem. Gedacht zou wellicht kunnen worden aan de douaneregeling tijdelijke invoer maar ook die douaneregeling kan, zo lijkt mij, niet zodanig worden toegepast. Er kan mijns inziens bij het binnenbrengen in de Gemeenschap van een gegevensdrager met daarop software, welke software zal worden geïnstalleerd namelijk niet worden gesproken van goederen die zijn bestemd om te worden wederuitgevoerd zonder wijzigingen te hebben ondergaan. De regeling tijdelijke invoer van goederen lijkt mij bedoeld om voorwerpen, zoals een auto, een laptop, of kleding, in de Gemeenschap te kunnen gebruiken bij een tijdelijk verblijf in de Gemeenschap. De regeling lijkt niet bedoeld voor het in de Gemeenschap binnenbrengen van een gegevensdrager met daarop software waarbij die software vervolgens op een of meerdere computersystemen wordt geïnstalleerd, waarna de gegevensdrager met daarop de software de Gemeenschap weer verlaat. De regeling tijdelijke invoer lijkt mij hier niet op van toepassing, zelfs al verlaat na het installeren van de software op één of meer computersystemen,<sup>1373</sup> de gegevensdrager met daarop de software de Gemeenschap in dezelfde staat als het goed de Gemeenschap binnenkwam.<sup>1374</sup> Dat er niet via een douaneregeling voor afstel van het belastbare feit invoer van goederen kan worden gezorgd, leidt ertoe dat de problematiek van dubbele btw-druk bij een gegevensdrager met daarop software niet door middel van een douanebestemming kan worden vermeden. De gegevensdrager met daarop de software zal voor, of uiterlijk op het tijdstip van, installatie van de software in het computersysteem in het vrije verkeer moeten zijn gebracht, waardoor een combinatie van belastbare feiten zal kunnen optreden, indien de levering en/of de dienst in de Gemeenschap plaatsvindt.

1373. Wat lijkt neer te komen op kopiëren van de software op die computersystemen.

1374. Ik heb hiervoor in paragraaf 21.1 betoogd dat de vraag of zich bij het downloaden van software vanaf het internet een belastbaar feit invoer van goederen kan voordoen, of zou moeten voordoen, zich leent voor nader onderzoek. Het lijkt mij dat de vraag of het installeren van software vanaf een onder de regeling tijdelijke invoer in de Gemeenschap binnengebrachte gegevensdrager tot het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen leidt, in dergelijk onderzoek zou kunnen worden betrokken. Ik ga ervan uit dat uiterlijk bij het installeren van de software vanaf een in tijdelijke invoer in de Gemeenschap binnengebrachte gegevensdrager met daarop software het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet.

## 21.9 MAATSTAF VAN HEFFING

Om te bepalen of er om de hiervoor beschreven situaties waarin sprake zou kunnen zijn van dubbele btw-druk inderdaad dubbele btw-druk zal optreden, dient nog aan twee zaken aandacht te worden besteed. Ten eerste zal ik hieronder ingaan op de goedkeurende regeling van de staatssecretaris inzake de maatstaf van heffing. In hoofdstuk 22 ga ik in op het recht op aftrek van btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

In Nederland heeft de staatssecretaris in 1985 voor de in de btw-regelgeving te hanteren douanewaarde ter zake van het belastbare feit invoer van goederen een verschil geïntroduceerd tussen specifiek voor een bepaalde afnemer ontwikkelde softwareprogramma's (zogenoemde specifieke software) en niet specifiek voor een bepaalde afnemer ontwikkelde softwareprogramma's (zogenoemde standaard software). De douaneregelgeving kent overigens geen onderscheid tussen specifieke software en standaard software. Een dergelijk onderscheid wordt ook niet gehanteerd in de jurisprudentie van het HvJ.<sup>1375</sup>

In het zogenoemde Handboek Douane neemt de staatssecretaris enige gevolgen van dubbele btw-druk, die zouden kunnen optreden door de vervallen regeling voor de te hanteren douanewaarde van art. 34 van het CDW juncto art. 167 van het UCDW, weg: in het geval van specifieke software zou er, zo volgt uit het Handboek Douane, sprake zijn van een dienst waarvoor geen heffingsgrondslag behoeft te worden vastgesteld. De latere dienst zal immers worden belast. Het betreft hier overigens een nationale regeling die niet door de Btw-richtlijn is voorgeschreven en dus niet afdoet aan mogelijkheden dat de regeling van de Btw-richtlijn een dubbele btw-druk toelaat.

Met voormelde regeling lijkt niet in alle mogelijke situaties dubbele btw-druk te worden tegengegaan. Wat immers indien het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet ten aanzien van een gegevensdrager met daarop standaard software, welke software daarna door aanpassing van de software wordt gebruikt voor een dienst bestaande uit de aanpassing en de installatie van de software (ofwel de situatie in de casus die bij Levob leidde tot het arrest van het HvJ)? Het kan hier zowel gaan om het binnenbrengen in de Gemeenschap van een gegevensdrager met daarop software door de afnemer, als om het binnenbrengen in de Gemeenschap van een gegevensdrager met daarop software door de leverancier, waarbij de btw wordt verschuldigd door de afnemer op grond van een aanwijzing of erkenning als bedoeld in art. 201 van de Btw-richtlijn. Gedeeltelijk zal wellicht op grond van art. 33 van het CDW dubbele btw-druk kunnen worden voorkomen, maar dat biedt voor zover hier relevant, alleen uitkomst voor de installatie en montage van de software, niet voor zover er sprake is van een dienst bestaande uit het aanpassen van de toepassingen van de software voor de gebruikers (bij Levob het zorgen dat de software in het

<sup>1375</sup>. Voor zover bekend uit een inmiddels ingetrokken besluit van de staatssecretaris van Financiën maakt het BTW-Comité wel onderscheid tussen standaard software en specifieke software. Besluit van 21 juli 2003, nr. CPP2003/1788M, V-N 2003/36.22, ingetrokken bij besluit van 29 augustus 2006, nr. CPP2006/1796M, Stcrt 2006, 174, V-N 2006/47.17.

Nederlands functioneert rekening houdend met het systeem van tussenpersonen bij verzekeringen). Bovendien is voor een vermindering op grond van art. 33 van het CDW vereist dat het bewuste kostenelement van de voor de ingevoerde goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs is onderscheiden. De regeling in het Handboek Douane biedt in dergelijke situaties geen soelaas aangezien ten tijde van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen een gegevensdrager met daarop standaard software wordt ingevoerd.

Uit de nadere oriëntatie van het Raadgevend Comité voor de belasting over toegevoegde waarde, aangehaald in de inmiddels vervallen Mededeling 57<sup>1376</sup> blijkt dat het Comité van oordeel is dat, indien de afnemer van specifieke software een belastingplichtige is, er sprake is van één enkele dienst. Om dubbele heffing van belasting te voorkomen, dient naar het oordeel van het Raadgevend Comité de fysieke gegevensdrager bij het belastbare feit invoer van goederen niet te worden belast. De constatering van het Raadgevend Comité dat er sprake is van één enkele dienst houdt mijns inziens onvoldoende rekening met de nuances zoals die blijken uit de criteria van het HvJ in het arrest in de zaak Card Protection Plan Ltd (CPP).<sup>1377</sup> Het betreft hier een opvatting van het Raadgevend Comité, het betreft geen regelgeving. Overigens lijkt het mij praktische problemen geven als douaneautoriteiten moeten gaan vaststellen in welk kader software op een gegevensdrager wordt binnengebracht in de Gemeenschap. Ten opzichte van de douaneautoriteiten zal dan aannemelijk moeten worden gemaakt of de software op een gegevensdrager wordt binnengebracht in de Gemeenschap in verband met een dienst die aan de afnemer zal worden verleend, of in verband met een levering.

Zoals volgt uit het behandelde in dit hoofdstuk lijkt er in bepaalde situaties een dubbele btw-druk te kunnen optreden. Ik beschrijf nader in hoofdstuk 22 in hoeverre het recht op aftrek van btw dubbele btw-druk voorkomt of zou kunnen voorkomen.

## 21.10 SAMENVATTING

In dit hoofdstuk ben ik ingegaan op dubbele btw-druk veroorzaakt door de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met het belastbare feit levering of dienst.

Met dubbele btw-druk bedoel ik in dit onderzoek btw-druk die ontstaat door het tegelijkertijd drukken van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en btw ter zake van het belastbare feit levering of dienst en die meer bedraagt dan gelet op het toepasselijke btw-percentages en de vergoeding van de aan de verbruiker verrichte levering of dienst of gelet op de waarde van de goederen zou zijn gerechtvaardigd.

1376. Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 14 augustus 1998, nr. VB98/1785, Mededeling 57, V-N 1998/40.33. Dit besluit is ingetrokken bij besluit van de staatssecretaris van Financiën van 21 juli 2003, nr. CPP2003/1788M, V-N 2003/36.22.

1377. HvJ 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan Ltd (CPP)), ECLI:EU:C:1999:93, BNB 1999/224 m.nt. Van Hilten.



Ik heb ik dit hoofdstuk de mogelijkheden van dubbele btw-druk beschreven aan de hand van de invoer van software op een gegevensdrager. Dergelijke mogelijkheden lijken er te zijn, indien goederen worden ingevoerd in verband met dienstverlening in de Gemeenschap.

Door de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met een levering of een dienst in de Gemeenschap verricht aan een vrijgestelde belastingplichtige, kan alleen een dubbele btw-druk optreden indien (een gedeelte van) hetgeen tot de maatstaf van heffing behoort ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, ook onderdeel uitmaakt van de maatstaf van heffing ter zake van de levering of dienst en de afnemer de btw in verband met het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd.

Het verband dat bij de bepaling van de plaats van levering wordt aangebracht met de importeur die uit hoofde van art. 201 van de Btw-richtlijn is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, in art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn zorgt ervoor, dat buiten de situatie van een montagelevering, dubbele btw-druk door de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met het belastbare feit levering van goederen wordt voorkomen, indien het gaat om goederen die in verband met de levering worden verzonden of vervoerd van buiten de Gemeenschap.

Bij het binnenbrengen in de Gemeenschap van gegevensdragers met daarop software onderscheid ik drie situaties.

Bij het binnenbrengen in de Gemeenschap van gegevensdragers met daarop software kan het gaan om het in de Gemeenschap brengen van gegevensdragers vanuit een derde land met daarop standaard software, waarbij de software die wordt geleverd niet door de leverancier aan de specifieke behoeften van de afnemer wordt aangepast.

Ik ga er van uit, dat de overdracht van een fysieke gegevensdrager inclusief een bijbehorend gebruiksrecht van de zich op de gegevensdrager bevindende software met zich brengt, dat de afnemer op het tijdstip van de overdracht van de fysieke gegevensdrager de macht verkrijgt om als eigenaar over de gegevensdrager inclusief de software te beschikken. Bij de overdracht van een gegevensdrager met daarop software die niet voor de afnemer wordt bewerkt, is er mijns inziens sprake van een levering. Er treedt dan normaliter geen dubbele btw-druk op door de werking van art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn.

De tweede situatie ziet op het binnenbrengen in de Gemeenschap vanuit een derde land van een gegevensdrager met daarop software, welke software na het binnenbrengen van de gegevensdrager in de Gemeenschap door de leverancier wordt aangepast aan de wensen van de afnemer. Deze situatie was aan de orde in de casus die leidde tot het arrest van het HvJ in de zaak Levob.

Voor het antwoord op de vraag of er sprake is van één of van meerdere prestaties is richtinggevend het arrest van het HvJ in de zaak Card Protection Plan Ltd (CPP). De prestatie(s) die aan Levob wordt (worden) verricht heeft (hebben) een leveringsaspect en één of meerdere dienstaspecten in zich. Het HvJ overweegt in zijn arrest in de zaak Levob dat het economische doel is de verschaffing door een belastingplichtige aan een consument van functionele software die speciaal aan de behoeften van die consument wordt aangepast. In dit verband kan naar het oordeel van het HvJ zonder kunstgrepen toe te passen niet worden uitgegaan van het aanschaffen van bestaande software en het daarna aanschaffen van de aanpassingen. Er is daarom sprake van één prestatie. Er is voor Levob economisch gezien maar één belang en dat is een goed werkend computersysteem, uitgaande van de aangepaste software. Het HvJ heeft mijns inziens terecht overwogen dat er sprake is van één prestatie.

Bij de bepaling of de prestatie is aan te merken als een levering of als een dienst moet naast het economische doel worden gelet op de omvang, de duur en de kosten van de aanpassingen. Het doorslaggevende belang ligt in het geval van Levob bij de aanpassingen. Er is in de zaak Levob naar het oordeel van het HvJ sprake van één dienst.

De dienst is in een geval zoals bij Levob, waarbij de afnemer een belastingplichtige is, belast in de Gemeenschap.

Als ik ervan uitga dat de gegevensdrager met daarop de software in de in dit hoofdstuk beschreven situaties in verband met de levering van buiten de Gemeenschap wordt verzonden of vervoerd, kan de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met een levering geen dubbele btw-druk bij de afnemer met zich brengen.

Het kan echter dat goederen worden binnengebracht in de Gemeenschap in verband met een dienst. Indien zou worden geconcludeerd dat sprake is van een dienst, kan het probleem van dubbele btw-druk zich bij de afnemer voordoen als de plaats van dienst in de Gemeenschap is gesitueerd, wat in de tweede situatie het geval zal zijn en daarnaast de afnemer de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd, doordat de afnemer de gegevensdrager met daarop de software in de Gemeenschap binnenbrengt in de Gemeenschap, of doordat de leverancier dat doet, maar er sprake is van een aanwijzing op grond van art. 201 van het CDW op grond waarvan de afnemer de btw is verschuldigd. Vanzelfsprekend kan dubbele btw-druk zich slechts voordoen voor zover onderdelen van de vergoeding voor de dienst ook onderdeel uitmaken van de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. De waarde van de software die zich op een gegevensdrager bevindt, behoort voor de btw tot de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

De derde situatie is het binnenbrengen in de Gemeenschap vanuit een derde land van een gegevensdrager met daarop aan de wensen van de afnemer aangepaste software.

Ik meen dat evenals bij de tweede situatie de criteria uit het arrest in de zaak Card Protection Plan Ltd (CPP) moeten worden gehanteerd om te bepalen of er sprake is van één of van meerdere prestaties en om te bepalen of die prestatie(s) is (zijn) aan te merken als een levering of een dienst. Indien het goed dat wordt binnengebracht in de Gemeenschap grotendeels voortkomt uit dienstaspecten, kan er sprake zijn van een dienst.

De mogelijkheden van dubbele btw-druk zijn in de derde situatie vergelijkbaar met die in de tweede situatie, zij het dat in de derde situatie de gegevensdrager met daarop de software zich bij het sluiten van de overeenkomst nog niet op het grondgebied van de Gemeenschap zal kunnen bevinden.

### 2.2.1      INLEIDING

Kort samengevat moet een belastingplichtige in de Gemeenschap btw voldoen over de vergoedingen voor de door de belastingplichtige in de Gemeenschap verrichte prestaties. Daarbij bestaat er een recht op aftrek van btw die drukt op de kosten die de belastingplichtige voor die prestaties maakt. De belastingplichtige moet de afgenomen prestaties dan wel gebruiken voor belaste prestaties.<sup>1378</sup> Men kan zich afvragen hoe btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in dit plaatje past. In dit hoofdstuk ga ik in op het recht op aftrek van btw die drukt op goederen ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

Na een inleiding in deze paragraaf ga ik in paragraaf 22.2 nader in op drie categorieën van situaties waarbij ik onderzoek of zich in die situaties wellicht dubbele btw-druk zou kunnen voordoen. In paragraaf 22.3 ga ik ten aanzien van belaste belastingplichtigen als afnemers van een prestatie na of zich bij hen een dubbele btw-druk zou kunnen voordoen. In paragraaf 22.4 geef ik aan dat mijns inziens aanvullende regelgeving ter voorkoming van dubbele btw-druk aanbeveling verdient. In paragraaf 22.5 ga ik in op bijzondere positie die het belastbare feit invoer van goederen inneemt bij de zogenoemde pro rata-aftrek. In paragraaf 22.6 ga ik in op het gegeven dat het eventuele recht op aftrek van btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen niet altijd berust bij de belastingschuldige. In paragraaf 22.7 behandel ik het recht op aftrek van btw bij gestolen goederen. In paragraaf 22.8 ga ik in op formele vereisten voor het recht op aftrek van btw. In paragraaf 22.9 volgt een samenvatting.

<sup>1378</sup>. Het HvJ overweegt met betrekking tot het recht op aftrek van btw in het arrest van 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo Participations SA), ECLI:EU:C:2001:495, V-N 2001/55:7:

“31. Uit dat beginsel en uit de regel, dat voor het recht op aftrek een rechtstreeks en onmiddellijk verband moet bestaan tussen de verkregen goederen of diensten en de handelingen in een later stadium waarvoor een recht op aftrek bestaat, volgt dat het recht op aftrek van de BTW die op deze goederen of diensten drukt, veronderstelt dat de voor de verwerving van die goederen of diensten gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de handelingen in een later stadium waarvoor een recht op aftrek bestaat. De uitgaven moeten dus een onderdeel zijn van de kosten van de in een later stadium verrichte handelingen waarbij van die goederen of diensten gebruik wordt gemaakt en waarvoor recht op aftrek bestaat (...).”

Er bestaat, zoals ook volgt uit de punten 32 tot en met 35 van dit arrest, een recht op aftrek van btw bij uitgaven die weliswaar geen deel uitmaken van de kosten van de in een later stadium verrichte handelingen waarbij de diensten worden gebruikt, maar die wel deel uitmaken van de algemene kosten van de belastingplichtige en als zodanig bestanddelen zijn van de prijs van de producten van de onderneming. Er bestaat in dat geval recht op aftrek van btw voor dat gedeelte van de btw op de algemene kosten dat evenredig is aan het bedrag van de handelingen waarvoor recht op aftrek van btw bestaat.

Bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap wordt (afgezien van bepaalde regelingen of situaties waarbij het optreden van het belastbare feit invoer van goederen wordt uitgesteld) in beginsel btw verschuldigd in verband met het belastbare feit invoer van goederen. Het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen staat in tegenstelling tot de belaste prestaties levering en dienst<sup>1379</sup> in beginsel los van transacties in de handelsketen. Het belastbare feit invoer van goederen is een belasting waarmee kennelijk wordt getracht ervoor te zorgen, dat op goederen die worden binnengebracht in de Gemeenschap een vergelijkbare btw-druk komt te rusten, als er rust op consumptief verbruik van goederen die van oudsher in het vrije verkeer van de Gemeenschap zijn.

De btw die wordt verschuldigd in verband met het belastbare feit invoer van goederen is, evenals de btw die wordt verschuldigd ter zake van leveringen, diensten of intracommunautaire verwervingen aftrekbaar, mits vanzelfsprekend wordt voldaan aan de gebruikelijke voorwaarden, zoals met name de voorwaarde dat een belastingplichtige de ingevoerde goederen gebruikt voor belaste prestaties. Het belastbare feit invoer van goederen staat in beginsel los van de handelsketen. Ingevoerde goederen kunnen echter wel worden gebruikt voor belaste prestaties in de handelsketen. Btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen mogen belastingplichtigen in aftrek brengen bij gebruik voor belaste prestaties.

In het voorgaande is behandeld in welke situaties het belastbare feit invoer van goederen optreedt en over welke maatstaf van heffing de btw wordt verschuldigd. Indien het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet ten aanzien van goederen waarbij met de goederen ter zake van de invoer ook een levering en/of dienst wordt verricht, kan er naast het verschuldigd worden van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen ook btw worden verschuldigd ter zake van een levering of dienst. In het vorige hoofdstuk heb ik deze combinatie van belastbare feiten reeds aan de orde gesteld. De verschuldigdheid van btw ter zake van leveringen en diensten zorgt er samen met de verschuldigdheid van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen voor, dat er normaliter btw drukt op goederen die consumptief worden verbruikt in de Gemeenschap. Als het belastbare feit invoer van goederen de belastbare feiten van leveringen en diensten op de juiste wijze aanvult, wordt btw-druk ter zake van consumptief verbruik verzekerd. Er lijken echter situaties denkbaar waarbij een dubbele btw-druk op zou kunnen treden. Een mogelijke voorkoming daarvan biedt het recht op aftrek van btw. In dit hoofdstuk beschrijf ik aan de hand van het recht op aftrek van btw nader of de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met een levering of dienst daadwerkelijk tot een dubbele btw-druk kan leiden en kom ik met een aanbeveling aan de regelgever om het optreden van dubbele btw-druk te vermijden.

<sup>1379</sup>. Het belastbare feit intracommunautaire verwerving roept met betrekking tot de regeling van het recht op aftrek van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen geen bijzondere vragen op. Daarom concentreer ik me in dit betoog op de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met een levering of dienst.

Zoals volgt uit het vorige hoofdstuk, zorgt het verband dat bij de bepaling van de plaats van levering wordt aangebracht met de belastingschuldige ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn ervoor, dat buiten de situatie van een montagelevering, dubbele btw-druk door de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met het belastbare feit levering van goederen wordt voorkomen, indien het gaat om goederen die in verband met de levering worden verzonden of vervoerd van buiten de Gemeenschap.

Er zouden zich eventueel situaties van dubbele btw-druk kunnen voordoen indien het niet gaat om goederen die in verband met de levering worden verzonden of vervoerd van buiten de Gemeenschap. Het kan dan bijvoorbeeld gaan om goederen die niet in verband met de levering worden verzonden of vervoerd en zich in een douane-entrepot bevinden en worden geleverd. Lidstaten hebben de bevoegdheid om de levering van goederen die nog niet zijn ingevoerd vrij te stellen, wat in bepaalde situaties het ontstaan van dubbele btw-druk bij het zich voordoen van de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met het belastbare feit levering kan voorkomen.

## **22.2 DUBBELE BTW-DRUK**

### **22.2.1 Inleiding**

Er zijn situaties waarin zich een dubbele btw-druk lijkt te kunnen voordoen. Ik heb drie (potentiële) categorieën van dergelijke situaties tegen het licht van het recht op aftrek van btw gehouden. In paragraaf 22.2.2 ga ik in op de categorie dat er sprake is van vrijgestelde afnemers, waarbij het belastbare feit invoer van goederen vooraf gaat aan de levering of dienst. In paragraaf 22.2.3 ga ik in op de categorie dat er sprake is van vrijgestelde afnemers, waarbij het belastbare feit levering of dienst vooraf gaat aan het belastbare feit invoer van goederen. Na een beschouwing in paragraaf 22.2.4 over het gebruik van goederen voor het belastbare feit invoer van goederen ga ik in paragraaf 22.2.5 in op eventuele dubbele btw-druk bij de leveranciers of dienstverrichters.

### **22.2.2 Vrijgestelde afnemers, invoer gaat vooraf aan levering of dienst**

De eerste categorie situaties ziet op het belastbare feit invoer van goederen die vooraf gaat aan een levering of dienst (waarbij gebruik wordt gemaakt van het goed om de dienst te verrichten). Deze categorie behandel ik in deze paragraaf. Ik ga hierbij uit van een vrijgestelde belastingplichtige afnemer.

Een dubbele btw-druk zou zich bij een belastingplichtige afnemer en bij het belastbare feit invoer van goederen die vooraf gaat aan een levering of dienst alleen kunnen voordoen als een vrijgestelde belastingplichtige de btw is verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en als de ingevoerde goederen worden gebruikt voor een latere levering of dienst door de leverancier of dienstverrichter aan de vrijgestelde belastingplichtige.

Er zijn situaties mogelijk waarbij de vrijgestelde belastingplichtige afnemer naast btw voor een dienst in verband waarmee de goederen worden binnengebracht in de Gemeenschap ook btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd. Het is mijns inziens niet rechtmatig om aan een vrijgestelde belastingplichtige die btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd aftrek van de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen te verlenen, met als onderbouwing dat de ingevoerde goederen worden gebruikt (door een derde: de leverancier of dienstverrichter) voor een latere levering of dienst aan de vrijgestelde belastingplichtige.

Ik denk bijvoorbeeld aan de in hoofdstuk 21.7 behandelde casus van Levob. In die casus trad het belastbare feit invoer van goederen op (ter zake van een gegevensdrager met daarop software) waarbij de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen werd verschuldigd door de vrijgestelde afnemer van de dienst, waarbij het ingevoerde goed werd gebruikt (de zich op het goed bevindende programmatuur werd geïnstalleerd op een computersysteem) voor de dienstverrichting aan de afnemer van de dienst. De afnemer kan in een situatie zoals die van Levob (ervan uitgaande dat er sprake is van een vrijgestelde belastingplichtige) mijns inziens niet met recht een recht op aftrek van btw claimen in verband met de aan de afnemer verrichte belaste dienst. Er zou kunnen worden gedacht dat een door een belastingplichtige ingevoerd goed dat wordt gebruikt voor een (belaste) dienstverrichting aan de belastingplichtige zelf, bedrijfseconomisch gezien althans, wordt gebruikt om de belaste dienst te verrichten, waarbij er bij de afnemende belastingplichtige een recht op aftrek van btw zal bestaan. Er bestaat echter onder de werking van de Btw-richtlijn geen recht op deze aftrek van btw. Er moet op grond van art. 168 van de Btw-richtlijn sprake zijn van goederen die worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige. Een belastingplichtige mag enkel de btw op de ten behoeve van zijn of haar eigen belaste handelingen gebruikte goederen en diensten in aftrek brengen.<sup>1380</sup> In de onderhavige situatie is er geen sprake van een belaste handeling door de vrijgestelde belastingplichtige afnemer waarvoor het ingevoerde goed wordt gebruikt,<sup>1381</sup> zodat er bij de afnemer van de belastbare prestatie geen recht op aftrek van btw bestaat van de btw die deze is verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

Ik vermoed dat de richtlijngever zich deze situatie bij het concipiëren van de tekst van de Btw-richtlijn onvoldoende zal hebben voorgesteld. Anders lijkt het mij moeilijk voorstelbaar dat de richtlijngever een dergelijke dubbele btw-druk niet zou hebben gerepareerd. Dubbele btw-druk is in strijd met het neutraliteitsbeginsel en bedrijfseconomisch gezien wordt het goed gebruikt voor belaste prestaties, namelijk de belaste prestaties van de leverancier, en het zou daarom de voorkeur verdienen indien er een regeling zou komen waarbij de

<sup>1380</sup>. HvJ 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National plc (I)), ECLI:EU:C:2001:110, V-N 2001/15,26, punt 32.

<sup>1381</sup>. Overigens zal het goed uiteindelijk worden gebruikt voor de vrijgestelde prestaties van de afnemer.

btw, voor zover een dubbele btw-druk dreigt te ontstaan, zou kunnen worden afgetrokken of teruggevraagd.

De dienst wordt in de Levob-casus verleend aan de vrijgestelde afnemer. De goederen worden binnengebracht in de Gemeenschap in verband met het verlenen van de dienst. Het lijkt de redactie van Vakstudie Nieuws<sup>1382</sup> logisch, dat omdat Levob ten tijde van de invoer van de gegevensdrager met daarop de software btw-technisch nog niet de beschikkingsmacht heeft verkregen over de standaard software, zij slechts geacht moet worden namens de softwareleverancier de standaard software te hebben ingevoerd. Deze leverancier geniet hierbij dan volgens de redactie van Vakstudie Nieuws gewoon recht op aftrek van de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen (toe te rekenen aan de verkoop van software), een aftrek die Levob niet zou hebben genoten indien zij zou hebben ingevoerd. Ik neem overigens aan dat de redactie van Vakstudie Nieuws met de term “verkoop van software”, de dienstverrichting door de leverancier aan de afnemer bedoelt.

De redactie van Vakstudie Nieuws verwijst in haar betoog naar het arrest van de Hoge Raad gepubliceerd in BNB 2003/210 m.nt. Van Hilten.<sup>1383</sup> In dat arrest ging het om een zending computerbenodigdheden die werden vervoerd onder het douaneregime extern communautair douanevervoer en die werden onttrokken aan dat douaneregime. De computerbenodigdheden waren eigendom van een belastingplichtige die was aangewezen in de zin van art. 23 van de Wet. Het was de bedoeling van de eigenaar geweest om de goederen te leveren aan een ander. Deze levering was ten tijde van de onttrekking van de goederen aan het douaneregime echter nog niet gerealiseerd. De eigenaar had een vervoerder ingeschakeld. De vervoerder die in opdracht aangifte had gedaan voor de regeling extern communautair douanevervoer werd na de onttrekking door een derde van de goederen door de belastinginspecteur uitgenodigd tot het betalen van de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. De Hoge Raad overwoog dat ingevolge art. 23 van de Wet alleen had kunnen worden geheven van degene voor wie de goederen waren bestemd. De eigenaar en opdrachtgever had de goederen ten tijde van de onttrekking nog niet overgedragen aan haar afnemer. Dus waren de goederen voor de opdrachtgever bestemd en had dus alleen de opdrachtgever mogen worden uitgenodigd tot betaling van de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

De wetgever mag op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn de belastingschuldige aanwijzen ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. De artikelen 22 en 23 van de Wet vormen hier de Nederlandse uitwerking van. In het kader van art. 23 van de Wet is van belang voor wie goederen zijn bestemd. Mijns inziens ziet voormeld arrest van de Hoge Raad op de uitleg van de specifieke regeling van art. 23 van de Wet. Indien de goederen ten tijde van het ontstaan van het belastbare feit invoer van goederen zijn bestemd voor een derde met een vergunning op grond van art. 23 van de Wet, wordt de btw ter zake van het belastbare

1382. V-N 2005/54.19. Ook Van Norden 2007, blz. 319.

1383. HR 11 april 2003, nr. 37 897, ECLI:NL:HR:2003:AF7095, BNB 2003/210 m.nt. Van Hilten.



feit invoer van goederen verschuldigd door de vergunninghouder, niet door degene die bij het ontbreken van de vergunning ingevolge art. 22 van de Wet de btw zou zijn verschuldigd. Als er wordt beoogd de goederen aan iemand te leveren, maar die levering heeft nog niet plaatsgevonden, is degene aan wie wordt beoogd te leveren kennelijk naar het oordeel van de Hoge Raad niet degene voor wie de goederen zijn bestemd.

Levob is in de casus die heeft geleid tot het arrest van het HvJ, voor zover bekend uit dat arrest, niet opgetreden als vertegenwoordiger van de softwareleverancier. In de situatie van Levob kan Levob niet worden gezien als een bedrijf dat slechts in opdracht van de softwareproducent en dienstverlener invoert. In de Verenigde Staten is de gegevensdrager met daarop software aan Levob overgedragen, waarbij Levob de macht heeft gekregen over de gegevensdrager en over wat er op de gegevensdrager stond. Dat de leveringsaspecten werden overheerst door de dienstaspecten, betekent niet dat we er van moeten uitgaan dat de macht over de gegevensdrager met daarop software niet is overgedragen. Die macht is overgedragen, alleen is er toch geen levering, omdat de dienstaspecten de prestatie overheersen. De goederen zijn niet bestemd voor de leverancier.

indien de gegevensdrager met daarop de software voor de leverancier bestemd zou zijn geweest, had de leverancier voor toepassing van art. 23 van de Wet dienen te beschikken over een vergunning als bedoeld in art. 23 van de Wet, anders was de hoofdregel van art. 22 van de Wet (dus btw-verschuldigdheid bij Levob als aangever) sowieso van toepassing.

Het arrest BNB 2003/210 geeft onvoldoende steun aan het standpunt dat Levob slechts moet worden geacht een goed namens de softwareleverancier te hebben ingevoerd. De inhoud van het arrest zegt vooral iets over de verschuldigdheid van btw bij het belastbare feit invoer van goederen op grond van de Nederlandse regelgeving. Bij afwezigheid van een vergunning op grond van art. 23 van de Wet bij de softwaredienstverlener, wordt mijns inziens alleen Levob de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen verschuldigd. Ook indien zo'n vergunning op grond van art. 23 van de Wet bij de softwareleverancier aanwezig zou zijn geweest, zou uitgaan van een opdracht mijns inziens iets kunstmatigs hebben. Er is immers wel een machtsoverdracht van het goed geweest in de Verenigde Staten, alleen is dat leveringsaspect bij de btw-kwalificatie bedolven geraakt onder het dienstverleningsaspect. Voorts is er geen opdracht gegeven door de leverancier aan Levob en is het goed bestemd voor Levob, die immers de gegevensdrager ten tijde van het belastbare feit invoer van goederen in bezit heeft en ook in bezit zal houden na de dienstverrichting aan Levob. Zoals ik behandel in paragraaf 22.6, is degene die op grond van art. 23 van de Wet de btw wordt verschuldigd, ook degene bij wie het recht op aftrek van de btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen moet worden beoordeeld. Het lijkt mij dat ook als de leverancier in de Levob-zaak een vergunning op grond van art. 23 van de Wet zou hebben gehad, de leverancier niet degene was voor wie de gegevensdrager met daarop de software was bestemd.

In de tekst van art. 168 van de Btw-richtlijn staat: “Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag (...) [bepaalde btw-bedragen af te trekken, AS]”. Uit het eerste zinsdeel volgt dat de ingevoerde goederen moeten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige. Dit zou er wellicht op kunnen duiden dat een afnemer de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in aftrek kan brengen, als de goederen maar worden gebruikt voor belaste handelingen van een belastingplichtige, ook al is dat de leverancier of de dienstverlener. Die leverancier of dienstverlener gebruikt de goederen immers voor belaste prestaties. Toch is er geen recht op aftrek van btw, omdat het gelet op het gebruik van de termen “hij deze handelingen verricht” en “door hem” moet gaan om belaste handelingen van degene die de btw in aftrek brengt. Tekstueel lijkt dit wat strakker geredigeerd dan de tekst van de Zesde richtlijn. Art. 17, tweede lid, van de Zesde richtlijn luidde: “Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde bedragen aftrekken (...)”. De tekst van de Zesde richtlijn leek er op te duiden dat btw mocht worden afgetrokken als de goederen en diensten maar werden gebruikt voor belaste handelingen, desnoods belaste handelingen van de leverancier die goederen levert aan de belastingplichtige, of de dienstverrichter die een dienst verricht voor de belastingplichtige. Ook onder het regime van de Zesde richtlijn mocht de afnemer echter de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen niet in aftrek brengen op grond van het gegeven dat de aan de afnemer verrichte prestaties waren belast. Ik wijs in dit verband op punt 32 van het arrest van het HvJ in de zaak *Abbey National plc (I)*<sup>1384</sup> dat luidt: “(...) Blijkens artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn kan een belastingplichtige enkel de BTW over de ten behoeve van zijn eigen belaste handelingen gebruikte goederen en diensten aftrekken. (...)”. Er bestond dus ook onder de werking van de Zesde richtlijn slechts een recht op aftrek van btw bij gebruik voor eigen belaste handelingen van degene die de btw in aftrek brengt.

Lidstaten mogen op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn bepalen wie de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen dient te voldoen. Indien degene die de btw moet voldoen niet zelf als leverancier of afnemer deel uitmaakt van de handelsketen van de goederen, hangt het recht op aftrek van btw mijns inziens af van het gebruik van de goederen in de handelsketen. Als bijvoorbeeld een douane-expediteur de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd, hangt het recht op aftrek van btw af van het gebruik van de goederen door een partij in de handelsketen. In de handelsketen zijn echter meerdere partijen die in aanmerking zouden kunnen komen bij de bepaling van naar wiens prestaties zou moeten worden gekeken. Het lijkt mij dat het voor de hand ligt dat het recht op aftrek van btw moet worden bepaald aan de hand van degene die de goederen laat binnenbrengen. Als een douane-expediteur de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd geworden, zal deze de btw normaliter van iemand vergoed krijgen. Deze persoon is norma-

<sup>1384</sup>. HvJ 22 februari 2001, nr. C-408/98 (*Abbey National plc (I)*), ECLI:EU:C:2001:110, V-N 2001/15.26.

liter degene naar wiens prestaties moet worden gekeken voor het vaststellen van het recht op aftrek. Het HvJ heeft in het arrest in de zaak DSV Road A/S (II) overwogen dat aangezien de waarde van de vervoerde goederen geen deel uitmaakt van de kosten waaruit de prijzen zijn samengesteld die in rekening worden gebracht door een vervoerder wiens activiteit is beperkt tot het vervoeren van die goederen tegen vergoeding, niet is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van art. 168, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn.<sup>1385</sup> Een zuivere vervoerder heeft dus geen recht op aftrek van de btw die ter zake van het belastbare feit invoer van goederen drukt op goederen.

### 22.2.3 Vrijgestelde afnemers, levering of dienst gaat vooraf aan invoer

De tweede categorie ziet op het belastbare feit levering of dienst (waarbij gebruik wordt gemaakt van het goed om de dienst te verrichten) die vooraf gaat aan het belastbare feit invoer van goederen. Deze categorie behandel ik in deze paragraaf. Ik ga hierbij uit van een vrijgestelde belastingplichtige afnemer.

Er lijkt een dubbele btw-druk te kunnen ontstaan in de situatie dat er in de Gemeenschap een levering of dienst wordt verricht aan een vrijgestelde afnemer welke prestatie wordt gevolgd door het belastbare feit invoer van goederen waarbij de afnemer de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd.

Het is mogelijk dat een dienst die plaatsvindt in de Gemeenschap is voltooid, en dat pas daarna het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt, waarbij de afnemer de btw wordt verschuldigd. Gedacht kan worden aan de derde in het vorige hoofdstuk onderscheidde situatie waar het ging om dienstverlening aangaande software waarbij de feitelijke aanpassingswerkzaamheden plaatsvonden buiten de Gemeenschap, maar waarbij de plaats van dienst zich op grond van de Btw-richtlijn in de Gemeenschap bevindt, waarbij het mogelijk is dat de afnemer<sup>1386</sup> na het plaatsvinden van de dienst de goederen binnenbrengt in de Gemeenschap. Wat betreft leveringen zal het, wil er eventueel een dubbele btw-druk bij de afnemer kunnen optreden, moeten gaan om goederen die zich reeds op het grondgebied van de Gemeenschap bevinden en niet in verband met de levering werden verzonden of vervoerd van buiten de Gemeenschap.<sup>1387</sup>

Het recht op aftrek van btw hangt af van de belaste handelingen van de belastingplichtige. Het gaat bij de hier beschreven tweede categorie situaties om de situaties waarbij het belastbare feit invoer van goederen wordt gecombineerd met een eerdere levering of eerdere dienst aan de vrijgestelde belastingplichtige afnemer in verband waarmee het goed wordt ingevoerd en waarbij de btw ter

<sup>1385</sup> HvJ 25 juni 2015, nr. C-187/14 (DSV Road A/S (II)), ECLI:EU:C:2015:421, punt 50.

<sup>1386</sup> Het goed zal normaliter niet door de leverancier worden binnengebracht na de dienstverlening, omdat een dergelijk binnenbrengen dan normaliter deel zal uitmaken van de dienst die de dienstverlener verricht, zodat deze dienst nog niet zal zijn voltooid voor het verrichten van de handelingen die leiden tot het belastbare feit invoer van goederen.

<sup>1387</sup> Het gegeven dat goederen nog niet zijn getroffen door het belastbare feit invoer van goederen sluit vanzelfsprekend het bestaan van een levering in de Gemeenschap niet uit. HvJ 8 november 2012, nr. C-165/11 (Profitube spol. s r.o.), ECLI:EU:C:2012:692, V-N 2012/60.19, punt 60.

zake van het belastbare feit invoer van goederen door de afnemer is verschuldigd. In dergelijke situaties lijkt dubbele btw-druk in beginsel mogelijk.

In dergelijke situaties kan naar mijn mening niet met recht worden gesteld dat er een recht bestaat op aftrek ter zake van de btw die drukt op de levering of de dienst, omdat het goed door de afnemende belastingplichtige wordt gebruikt voor een belaste invoer van goederen.

Voor het bestaan van een recht op aftrek van btw moet er op grond van art. 168 van de Btw-richtlijn sprake zijn van goederen of diensten die worden “gebruikt” voor “de belaste handelingen van een belastingplichtige”.<sup>1388</sup>

Het belastbare feit invoer van goederen vormt een belastbare handeling van de afnemer in de zin van art. 2 van de Btw-richtlijn. Deze afnemer is immers de btw ter zake van het belastbare feit verschuldigd. Dat lijkt er op te duiden dat voor zover er sprake is van het gebruik van goederen of diensten voor het belastbare feit invoer van goederen er een recht op aftrek van btw bestaat in de zin van art. 168 van de Btw-richtlijn. Ik meen dat art. 168 van de Btw-richtlijn niet zo moet worden geïnterpreteerd dat er op grond van dat artikel bij de vrijgestelde belastingplichtige afnemer een recht op aftrek bestaat van de btw die in de in deze paragraaf behandelde situatie is verschuldigd ter zake van de eerdere levering of dienst. Ik ga hier in paragraaf 22.2.4 nader op in.

Indien goederen worden ingevoerd door de leverancier, kan het zo zijn dat de afnemende vrijgestelde belastingplichtige op grond van een regeling op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd. Men zou wellicht van mening kunnen verschillen over het antwoord op de vraag of de belaste handeling invoer van goederen, in die situatie een belaste handeling “van de belastingplichtige” (afnemer) is. Dat lijkt mij wel het geval. Bij het belastbare feit invoer van goederen lijkt het belastingplichtigenbegrip relatief, vergeleken met de andere belastbare feiten in het btw-systeem, van ondergeschikt belang. Prominent bij het belastbare feit invoer van goederen zijn de eisen dat er sprake moet zijn van goederen die worden binnengebracht in de Gemeenschap. Als aan die eisen is voldaan dan wordt er in beginsel btw verschuldigd. Daarvoor wordt er dan bij het belastbare feit invoer van goederen, een belastingschuldige “bij gezocht”. Wie dat is, maakt voor het optreden van het belastbare feit als zodanig niet uit. Op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn hebben de lidstaten een ruime vrijheid om te bepalen wie de btw wordt verschuldigd. De lidstaten kunnen de verschuldigdheid bij de afnemer leggen. In deze situaties is er mijns inziens sprake van een belaste handeling bij de afnemer. In zoverre is de toepassing van een regeling op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn anders dan het verleggen van btw. Bij het verleggen van btw op een levering of dienst, treedt geen verschuldigdheid van btw op bij de leverancier of de dienstverrichter maar bij de afnemer. Het blijven

<sup>1388</sup> Zoals volgt uit wat is behandeld in paragraaf 22.2.2 gaat het hierbij niet om de belaste handelingen van “een” willekeurige belastingplichtige, maar om de belaste handelingen van de belastingplichtige die de btw eventueel in aftrek zou kunnen brengen.

echter prestaties of belaste handelingen van de leverancier. Bij een regeling op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn wordt in dit voorbeeld de afnemer de btw verschuldigd. Het wordt daarmee een belaste handeling van de afnemer. Voor de toepassing van art. 168 Btw-richtlijn is deze afnemer de belastingschuldige die, als die ook een belastingplichtige is, in beginsel btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in aftrek kan brengen, mits de goederen worden gebruikt voor belaste prestaties.

#### 22.2.4 Gebruik van goederen voor belastbaar feit invoer

We hebben in de tweede categorie situaties te maken met een vrijgestelde belastingplichtige afnemer, die dus betreffende zijn of haar “uitgaande” prestaties in de vorm van leveringen of diensten (prestaties door de vrijgestelde belastingplichtige aan derden, de afnemers van de door de vrijgestelde belastingplichtige geleverde goederen of verrichte diensten) geen recht op aftrek van btw heeft. Essentieel voor het hebben van een recht op aftrek van btw is, op grond van art. 168 van de Btw-richtlijn dat goederen en diensten worden “gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige”. Naast met vrijgestelde handelingen kan een vrijgestelde belastingplichtige te maken krijgen met het belastbare feit invoer van goederen, een in beginsel belaste handeling. Van veel goederen waar vrijgestelde belastingplichtigen gebruik van maken om hun prestaties te verrichten is het binnenbrengen in de Gemeenschap een belaste handeling. In het kader van het onderzoek heb ik me afgevraagd of goederen of diensten in de zin van art. 168 van de Btw-richtlijn kunnen worden “gebruikt” voor het belastbare feit invoer van goederen. Voor zover dat mogelijk zou zijn wordt immers in deze tweede categorie van gevallen dubbele btw-druk voorkomen door het recht op aftrek van btw.

Het belastbare feit invoer van goederen is op een aantal aspecten bijzonder in vergelijking met de belastbare feiten levering en dienst, de belastbare feiten waar het in het transactiegerichte btw-systeem om lijkt te draaien. Het gaat bij het belastbare feit invoer van goederen, zoals reeds aan de orde is gesteld, om een belastbaar feit met een buiten de handelsketen-karakter. Btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt ook niet in rekening gebracht door een leverancier of afnemer. Op een gegeven moment gebeurt er “iets”, er worden namelijk goederen in het vrije verkeer gebracht.<sup>1389</sup> De “status” van goederen verandert, er komen goederen bij in het vrije verkeer van de Gemeenschap, die eerst niet in het vrije verkeer van de Gemeenschap waren. Voor de rest gebeurt er echter niets. Alleen dit “iets”, deze “statusverandering” van goederen, leidt er als het goed gaat in beginsel toe dat een belastingschuldige, in de hier beschreven gevallen de vrijgestelde afnemer, btw moet voldoen op aangifte of door de autoriteiten wordt uitgenodigd tot het betalen van btw.

<sup>1389</sup> Bij goederen onder de douaneregeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer treedt het belastbare feit invoer van goederen reeds op bij goederen die zich nog niet in het vrije verkeer bevinden.

Als het gaat om het gebruik van goederen of diensten ligt het voor de hand dat goederen worden gebruikt voor uitgaande prestaties. Het gaat bij het recht op aftrek van btw om aftrek van btw in verband met gebruik van goederen voor prestaties verricht door de belastingplichtige, dus gebruik voor uitgaande prestaties van de belastingplichtige. Meer dan als een uitgaande prestatie is het belastbare feit invoer van goederen mijns inziens te beschouwen als een inkomende prestatie, als het althans al als een prestatie is te beschouwen. Het belangrijkste wat er met goederen waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet voor zover in dit onderzoek relevant gebeurt, is dat de goederen normaliter in het vrije verkeer van de Gemeenschap terechtkomen.<sup>1390</sup> Het belastbare feit invoer van goederen staat los van het verrichten van uitgaande prestaties. Mijns inziens kent het btw-systeem het belastbare feit invoer van goederen slechts, omdat dit belastbare feit noodzakelijk is om te zorgen dat op van buiten de Gemeenschap afkomstige goederen een vergelijkbare btw-druk komt te rusten als aan btw drukt op prestaties in de Gemeenschap. Als het belastbare feit invoer van goederen dient om te zorgen voor btw-druk dan lijkt dat veeleer te zien op de inkomende kostenkant van de belastingplichtige, dan op de uitgaande prestaties van de belastingplichtige. Het belastbare feit invoer van goederen lijkt een soort kostenbelasting op een statusverandering van goederen. Met een prestatie heeft dit weinig van doen.

Ingevoerde goederen worden door een belastingplichtige normaliter (uiteindelijk) gebruikt voor de “uitgaande” prestaties. Goederen worden normaliter niet gebruikt voor het belastbare feit invoer van goederen. Het belastbare feit invoer van goederen vormt geen economische activiteit waar goederen voor worden gebruikt. Het binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen is in beginsel een belastbare handeling, die in beginsel leidt tot de verschuldigdheid van btw. De goederen die worden binnengebracht in de Gemeenschap worden gebruikt voor leveringen of diensten, niet voor het belastbare feit invoer van goederen. De btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is een soort kostenpost, geen opbrengstenpost. De btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt niet verschuldigd over een vergoeding die een afnemende partij wordt verschuldigd, maar over een maatstaf van heffing gerelateerd aan de waarde van de goederen. De btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt ook verschuldigd als goederen niet worden gebruikt voor uitgaande prestaties.

Ik sluit overigens niet uit dat er kosten worden gemaakt vanwege het belastbare feit invoer van goederen (bijvoorbeeld voor het inhuren van expertise voor het

1390. Volledigheidshalve zij opgemerkt dat goederen uit derdelandsgebieden reeds voor het belastbare feit invoer van goederen in het vrije verkeer van de Gemeenschap kunnen zijn. Dat voor dergelijke goederen bijzondere regelingen zijn getroffen, zorgt ervoor dat men nog even het belastbaar feit invoer van goederen mag uitstellen of afstellen, zolang deze goederen niet definitief, zonder andere beperkingen dan die gelden voor niet in het vrije verkeer zijnde goederen, deel gaan uitmaken van het vrije verkeer van goederen in de Gemeenschap. Wellicht is het in de hoofdtekst bedoelde “iets” ten aanzien van deze goederen meer te zien als “het definitief in de Gemeenschap terechtkomen van de goederen”. Ook is het mogelijk dat goederen die onder de douaneregeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer vallen ook na het optreden van het belastbare feit invoer van goederen zich nog niet in het vrije verkeer bevinden.

doen van aangifte ten invoer, of voor het inhuren van expertise voor het onderbouwen van de douanewaarde). Op dergelijke kosten kan btw drukken die een redelijk direct verband lijkt te vertonen met het belastbare feit invoer van goederen. Het zal hierbij overigens om relatief gezien beperkte kosten gaan. Bij relatief veel kosten zal sprake zijn van kosten die worden gemaakt voor de uitgaande prestaties. Dat ter zake van goederen kosten worden gemaakt in verband met het belastbare feit invoer van goederen, maakt mijns inziens niet dat er sprake is van het gebruik van deze afgenomen prestaties voor het belastbare feit invoer van goederen. Ook daarbij moet mijns inziens naar het gebruik van de goederen voor de uitgaande prestaties worden gekeken ter zake van het recht op aftrek van de btw op dergelijke kosten. Zelfs ingeval er sprake is van diensten die speciaal worden opgeroepen door het moeten aangeven van goederen ten invoer (denk aan extra vervoerskosten en dergelijke), meen ik dat de btw op dergelijke diensten voor wat betreft het bepalen van het recht op aftrek van die btw niet moeten worden toegerekend aan het belastbare feit invoer van goederen, maar aan de leveringen of diensten die met die goederen plaatsvinden of eventueel aan de algemene kosten. Ik kan niet uitsluiten dat het HvJ voor wat betreft dergelijke kosten die worden gemaakt vanwege het bestaan van het belastbare feit invoer van goederen, er anders over zal oordelen als het HvJ zich hierover zal uitlaten. Er bestaat immers geen recht op aftrek van btw op kosten die worden gebruikt voor vrijgestelde prestaties, ook als het doel van de vrijgestelde prestaties is gelegen in het verrichten van belaste prestaties. Ik verwacht dit echter niet, omdat het invoeren van goederen niet is aan te merken als een economische activiteit.

Na het optreden van het belastbare feit invoer van goederen berust het goed nog steeds bij de, in deze situatie, vrijgestelde belastingplichtige, die met het goed iets zal gaan doen, namelijk gebruiken voor een levering of een dienst. Het belastbare feit invoer van goederen leidt niet tot gebruik van de goederen in de zin van het benutten van de goederen. Het is “slechts” zo dat de goederen die bijvoorbeeld bij de belastingplichtige berusten worden getroffen door een belasting. Het betreft een belasting die wordt verschuldigd, omdat goederen in het vrije verkeer van de Gemeenschap worden gebracht.<sup>1391</sup> Maar de goederen worden mijns inziens niet “gebruikt” om in het vrije verkeer te brengen. Ik zie het in het vrije verkeer brengen van goederen niet als gebruik zoals bedoeld in art. 168 van de Btw-richtlijn. In art. 168 van de Btw-richtlijn wordt mijns inziens bedoeld op het feitelijke fysieke gebruiken van een goed voor leveringen of diensten, het gaat om het benutten van een goed. Een goed wordt niet benut door deze in te gaan voeren.

Voor zover het belastbare feit invoer van goederen wel als een uitgaande prestatie zou worden beschouwd is overigens eenvoudig te beïnvloeden bij wie het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet, bij de leverancier of bij de afnemer. Een tegenwerping zou kunnen zijn dat leveringen en diensten ook eenvoudig te beïnvloeden zijn, ook deze prestaties moeten immers worden afgesproken. Dat klopt, maar het gaat daar om transacties in de handelsketen.

1391. Met betrekking tot goederen uit derdelandsgebieden, zie de vorige voetnoot.

De belastingplichtige die omzet wil genereren om winst te maken zal leveringen en/of diensten moeten gaan verrichten. Het belastbare feit invoer van goederen moet wel een keer plaatsvinden alvorens de goederen in de Gemeenschap consumptief kunnen worden verbruikt, maar waar dit in de handelsketen precies gebeurt, is voor leveranciers en afnemers niet van wezenlijk belang.<sup>1392</sup> Ervan uitgaande dat iedere belastingplichtige, iedere schakel in de handelsketen, zijn of haar eigen specialisme heeft, de ene belastingplichtige is bijvoorbeeld goed in het produceren van goederen, de andere belastingplichtige is bijvoorbeeld goed in vervoer van goederen, de andere belastingplichtige is bijvoorbeeld goed in het verkopen en distribueren van goederen, is er voor wat betreft het optreden van het belastbare feit levering of dienst weinig te schuiven tussen belastingplichtigen, anders dan dat een belastingplichtige kan besluiten geen gebruik (meer) te maken van de ene belastingplichtige en over te stappen op leveringen of diensten door een andere belastingplichtige of handelingen zelf te gaan verrichten. Bij het belastbare feit invoer van goederen is er een aantal mogelijkheden van verschuiving, dankzij de in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde situaties en de mogelijkheden op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn.

Het HvJ heeft in zijn arrest in de zaak D.A. Rompelman en E.A. Rompelman-van Deelen<sup>1393</sup> overwogen dat de aftrekgeregeling tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Voor een recht op aftrek van btw lijkt veeleer, in plaats van belaste handelingen (zoals het belastbare feit invoer van goederen), sprake te moeten zijn van (belaste) economische activiteiten. Het lijkt mij niet dat het invoeren van goederen op zich als een economische activiteit is aan te merken. Het aanmerken van het invoeren van goederen als een economische activiteit zou overigens ook betekenen dat als men, bijvoorbeeld als frequente reiziger, maar op regelmatige basis goederen invoert, men daarmee een belastingplichtige wordt. Dat lijkt mij niet te passen binnen het btw-systeem.

Ik merk op dat er wel sprake kan zijn van gebruik van goederen voor het belastbare feit van de integratieheffing. Uit het arrest van de Hoge Raad van 23 oktober 1991, nr. 27 053, BNB 1992/44 m.nt. Ploeger, volgt dat de integratieheffing moet worden meegenomen in de pro rata-berekening. De integratieheffing is naar het oordeel van de Hoge Raad niet “van een andere orde” dan de overige prestaties van een ondernemer. Goederen kunnen mijns inziens worden gebruikt voor een integratieheffing. De integratieheffing is een interne prestatie. Deze interne prestatie wordt als een levering en dus een belastbaar feit aangemerkt, om ervoor te zorgen dat er ook btw drukt op prestaties die een vrijgestelde belastingplichtige zelf produceert in plaats van de goederen aan te schaffen. Er worden kosten gemaakt en die kosten leiden tot een goed dat de belastingplichtige heeft gemaakt. Vanwege het gemaakte goed wordt btw verschuldigd. De

1392. Anders dan dat het bijvoorbeeld van belang kan zijn of goederen al zijn ingevoerd, omdat het voor de waarde van de goederen van belang is of de bij invoer verschuldigde btw en douanerechten zijn voldaan of dat het van belang kan zijn als goederen nog niet zijn ingevoerd, omdat lidstaten leveringen van goederen die nog niet in het vrije verkeer zijn facultatief mogen vrijstellen.

1393. HvJ 14 februari 1985, nr. 268/83 (D.A. Rompelman en E.A. Rompelman-van Deelen), ECLI:EU:C:1985:74, BNB 1985/315 m.nt. Simons, punt 19.



integratieheffing is bedoeld voor het veiligstellen van enkelvoudige btw-druk. Het is niet de bedoeling dat er een dubbele btw-druk gaat rusten. Voor zover er btw wordt verschuldigd op kosten die worden gebruikt voor goederen waarbij een integratieheffing optreedt, bestaat daarvoor een recht op aftrek van btw, omdat die goederen worden gebruikt voor het belastbare feit levering. Voor de btw die verschuldigd is geworden ter zake van de kosten bestaat dus een recht op aftrek van btw. In het voormelde ben ik met betrekking tot dit arrest met name ingegaan op de vraag of goederen kunnen worden gebruikt voor de integratieheffing. In paragraaf 22.5 ga ik nader in op de beantwoording van de vraag of de integratieheffing deel zou behoren uit te maken van de pro rata-berekening.

#### **22.2.5 Belaste leverancier of dienstverrichter en aftrek van btw**

Een andere, derde, categorie situaties, die onderzocht kan worden om te bezien in hoeverre wellicht dubbele btw-druk, althans cumulatie van btw, zou kunnen ontstaan, is de situatie dat er in de Gemeenschap een goed wordt geleverd of een dienst wordt verricht aan een afnemer welke prestatie pas na de levering of de dienst wordt gevolgd door het belastbare feit invoer van goederen, waarbij de leverancier de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd.<sup>1394</sup>

Deze categorie gevallen zal relatief weinig voorkomen omdat het minder voor de hand ligt dat een leverancier eerst een goed levert (dus de macht over het goed overdraagt) of een dienst verricht en daarna toch het geleverde goed binnenbrengt in de Gemeenschap. Dat de goederen op het tijdstip waarop de btw ter zake van het belastbare feit wordt verschuldigd kennelijk in handen van de leverancier zijn, is normaliter een aanwijzing dat de leverancier zijn of haar prestatie jegens de afnemer nog niet heeft voltooid. Het is echter voorstelbaar dat de leverancier ten tijde van het belastbare feit invoer van goederen de btw ter zake van dit belastbare feit wordt verschuldigd maar reeds eerder de levering aan de afnemer heeft verricht. Dat de dienst die de leverancier verricht al is voltooid en de leverancier toch daarna de handelingen verricht die leiden tot het belastbare feit invoer van goederen is lastig voorstelbaar, zodat ik in het vervolg van deze paragraaf uitga van een levering die wordt gevolgd door het belastbare feit invoer van goederen.

Bij de vrijgestelde afnemer zal in beginsel btw gaan drukken ter zake van de levering. Daarnaast is het de vraag of er wellicht btw-druk blijft hangen bij de leverancier. Dit kan zich slechts voordoen indien de leverancier de btw ter zake van de levering niet in aftrek zou mogen brengen. Indien de leverancier de btw die is verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen immers niet in aftrek zou mogen brengen, zou er impliciet een hogere btw-druk op de goederen gaan drukken. Bedrijfseconomisch gezien zou de leverancier deze

<sup>1394</sup>. Als de leverancier btw wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en pas daarna het belastbare feit van de levering of de dienst plaatsvindt, heeft de leverancier recht op aftrek van de btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. De ingevoerde goederen worden dan immers gebruikt voor een belaste prestatie.

btw-druk dan vermoedelijk meenemen in zijn of haar prijsstelling, waardoor de goederen duurder worden dan zonder deze cumulatie van btw het geval zou zijn geweest.

De vraag waarvan de beantwoording aan de orde is, is de vraag of er een recht op aftrek van btw bestaat bij degene die goederen invoert ter zake van de btw die wordt verschuldigd in verband met het belastbare feit invoer van goederen, omdat op het tijdstip dat het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet de levering die het belaste gebruik voor de leverancier met betrekking tot het goed lijkt te vormen reeds heeft plaatsgevonden.

De btw die de leverancier wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is mijns inziens aftrekbaar, ook als de goederen zijn gebruikt voor een eerdere levering of dienst. Op grond van art. 168 van de Btw-richtlijn bestaat er een recht op aftrek van btw voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige. In zoverre is ook de btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in beginsel aftrekbaar. Het lijkt mij dat er in de in deze paragraaf bedoelde situaties sprake is van gebruik van de goederen voor belaste prestaties. Indien de leverancier afsprekt met de afnemer dat de leverancier de goederen zal leveren en daarna de goederen zal invoeren, dan zal het invoeren van de goederen deel uitmaken van de dienstverleningsaspecten die opgaan in de levering die de leverancier verricht. Naar ik aanneem zal de leverancier met het gegeven dat hij of zij de goederen zal invoeren rekening houden in de prijsstelling ter zake van de levering of de dienst. De kosten die samenhangen met het invoeren van goederen zullen in de prijs zijn verwerkt. Indien er btw wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, dan zal dit ook een bestanddeel van de prijs vormen. Doordat het een bestanddeel van de prijs vormt zijn de kosten toerekenbaar aan de belaste prestaties waardoor er een recht op aftrek bestaat.<sup>1395</sup> Er is een direct en rechtstreeks en onmiddellijk verband met de belaste activiteit.<sup>1396</sup> Bijzonder is dat het in casu bij dit verband niet gaat om btw op nagekomen kosten, maar om de btw zelf als nagekomen kosten.

Deze aftrek van de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen illustreert overigens het buiten de handelsketen-karakter van het belastbare feit invoer van goederen. De btw die ter zake van het belastbare feit invoer van goederen op het goed drukt, kan immers worden afgetrokken omdat het goed eerder (!) is gebruikt voor een belaste levering. Het goed wordt voor belaste handelingen gebruikt in de zin van art. 168 van de Btw-richtlijn. In een keten van leveringen is het binnen het btw-systeem ondenkbaar, althans rechtens onjuist, dat een recht op aftrek van btw zou bestaan betreffende btw op een

<sup>1395</sup> HvJ 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National plc (I)), ECLI:EU:C:2001:110, V-N 2001/15.26.

<sup>1396</sup> Ook als er geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang zou zijn met de belaste levering of dienst in verband met de levering, dan is er mijns inziens gelet op het arrest van het HvJ van 3 maart 2005, nr. C-32/03 (I/S Fini H), ECLI:EU:C:2005:128, V-N 2005/15.8, in ieder geval een rechtstreeks en onmiddellijke samenhang met de bedrijfsactiviteiten.

levering in de handelsketen met als motivering dat hetzelfde goed eerder in de handelsketen belast werd geleverd.

Uit het voorgaande volgt dat als de leverancier de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd geen dubbele btw-druk optreedt.

### 22.3 AFTREK VAN BTW BIJ BELASTE AFNEMERS

In de hiervoor in paragraaf 22.2 beschreven situaties, ben ik uitgegaan van een vrijgestelde afnemer. Voor zover er sprake is van een belaste afnemer rijzen vergelijkbare vragen. Ook hier kan men zich afvragen of er in de Levob-situatie, maar dan in die zin gewijzigd dat er sprake is van een belaste afnemer, recht bestaat op aftrek van de btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, omdat de belaste handeling waarvoor een goed na het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen lijkt te worden gebruikt niet door de afnemende belastingplichtige wordt verricht, maar door de leverende belastingplichtige. Het goed lijkt immers een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang te vertonen met de belaste prestatie van een ander (de leverancier) aan de belastingplichtige. De belasting die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen lijkt te worden verschuldigd in verband met de prestatie van de leverancier aan de belastingplichtige, niet in verband met de prestaties die de belaste belastingplichtige afnemer verricht.

Ik meen dat er een recht op aftrek van btw bestaat bij de belaste belastingplichtige van de btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Het lijkt mij dat de btw-druk, als die er door het ontbreken van het recht op aftrek van btw zou zijn geweest<sup>1397</sup> in de prijs van de prestaties van de afnemende belastingplichtige zou zijn verdisconteerd.

### 22.4 AANVULLENDE REGELGEVING AANBEVOLEN

Het belastbare feit invoer van goederen vormt een aparte verschijning binnen het btw-systeem, naast de transactiegerichte belastbare feiten. Als er goederen worden geleverd, of diensten worden verleend, waarbij goederen worden gebruikt, is het begrijpelijk dat er normaliter in verband met deze transactie btw in rekening wordt gebracht en dat de btw die drukt op de kosten die door de belastingplichtige zijn gemaakt in rechtstreeks en onmiddellijk verband met de levering of de dienst, als de goederen worden gebruikt voor belaste activiteiten, in aftrek kan worden gebracht. Naast het verschuldigd worden van btw ter zake van transacties, wordt bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap ter zake van het belastbare feit invoer van goederen normaliter btw verschuldigd. Dit staat los van het al dan niet plaatsvinden van een levering of dienst.

1397. Door het recht op aftrek van btw, dat mijns inziens bestaat, zal de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen niet in de prijs van de uitgaande prestaties worden verdisconteerd, maar zal de btw door de belastingplichtige in aftrek worden gebracht, zodat de btw niet op de belastingplichtige afnemer of op hen voor wie deze afnemer prestaties verricht zal drukken.

Indien er wordt ingevoerd in verband met een levering of dienst, is er steeds sprake van twee belastbare feiten, namelijk de levering of de dienst en de invoer van goederen, zij het dat indien er sprake is van een levering, de plaats van de levering bij goederen die in verband met de levering worden verzonden of vervoerd van buiten de Gemeenschap afhankelijk is van wie de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd, waardoor dubbele btw-druk wordt voorkomen indien goederen in verband met de levering worden binnengebracht in de Gemeenschap.

Als er sprake is van een montagelevering, of als de goederen niet in verband met de levering worden verzonden of vervoerd en zich bij het sluiten van de overeenkomst die ten grondslag ligt aan de levering al in de Gemeenschap bevinden, dan zal, als er sprake is van een levering, die levering in de Gemeenschap plaatsvinden en in veel gevallen<sup>1398</sup> zijn belast met btw. Er kan dan een verschuldigdheid ontstaan in de Gemeenschap van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en bovendien ter zake van de door de leverancier in de Gemeenschap verrichte levering. Indien de afnemer de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd, kan wellicht een situatie van dubbele btw-druk ontstaan. De afnemer kan de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen worden verschuldigd, doordat de afnemer is aangewezen als belastingplichtige op grond van een regeling op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn, bijvoorbeeld omdat de afnemer de goederen binnenbrengt in de Gemeenschap.

Ook door de combinatie van een dienst in de Gemeenschap met het belastbare feit invoer van goederen waarbij de afnemer de btw wordt verschuldigd, kan wellicht een situatie van dubbele btw-druk optreden.

Als de afnemende belastingplichtige die de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd de goederen gebruikt om belaste prestaties te verrichten, dan zal diegene recht op aftrek van btw genieten. Er lijkt echter bij vrijgestelde belastingplichtigen door de combinatie van de belastbare feiten ter zake van transacties en grensoverschrijding een dubbele btw-druk te kunnen ontstaan. Een dergelijke dubbele btw-druk zou met zich kunnen brengen dat er meer btw drukt dan in een evenredige verhouding staat met de vergoeding en de douanewaarde van het goed.

In bepaalde situaties wordt dubbele btw-druk voorkomen doordat er een regeling is bepaalde eventuele waardebestanddelen buiten de douanewaarde houdt (denk bijvoorbeeld aan art. 33 van het CDW en aan de nationale goedkeurende regeling met betrekking tot de douanewaarde bij software), of doordat een lidstaat gebruik maakt van de mogelijkheid om de levering van goederen die nog niet zijn ingevoerd vrij te stellen.

Voor het aantal situaties waarin, gelet op het voorgaande, een dubbele btw-druk zou kunnen ontstaan heeft de regelgever in de Btw-richtlijn mijns inziens ten

<sup>1398</sup> Lidstaten mogen overigens leveringen van goederen die nog niet zijn ingevoerd vrijstellen.

onrechte geen regeling gemaakt die er voor zorgt dat in de beschreven situaties een dubbele btw-druk achterwege blijft. Ik pleit er voor dat in de Btw-richtlijn een regeling wordt ingevoerd die inhoudt, dat een ieder (dus naast een vrijgestelde belastingplichtige bijvoorbeeld ook een particulier) die btw ter zake van het belastbare feit invoer wordt verschuldigd, recht heeft op aftrek van deze btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen of deze btw kan terugvragen, voor zover bestanddelen van de douanewaarde waarover btw wordt verschuldigd ook onderdeel uitmaken van de vergoeding waarover diegene als de afnemer van een goed ter zake van een levering of een dienst btw wordt verschuldigd, mits er ter zake van de levering of dienst geen vrijstelling van toepassing is.<sup>1399</sup> Overigens valt niet uit te sluiten dat het HvJ indien nodig in bepaalde situaties met een beroep op het neutraliteitsbeginsel dubbele btw-heffing zal kunnen voorkomen. Het HvJ doet dat echter niet in alle situaties, zoals volgt uit het arrest van het HvJ in de zaak *Levob*. Mijns inziens heeft aanpassing van de Btw-richtlijn de voorkeur boven de route naar het HvJ. Het ontstaan van dubbele btw-druk is immers in de eerste plaats een probleem dat kan ontstaan door de gemaakte regelgeving en dient dan ook bij voorkeur in de regelgeving te worden gerepareerd. Bovendien kan op die manier een oplossing worden geboden voor situaties waarin het HvJ de oplossing niet biedt.

Een dubbele btw-druk pakt niet neutraal uit. De afnemer kan de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen worden verschuldigd door zelf in te voeren of door ter zake van de invoer door een ander te zijn aangewezen op grond van een regeling als bedoeld in art. 201 van de Btw-richtlijn (in de Nederlandse situatie art. 23 van de Wet). De afnemer behoort mijns inziens geen financieel nadeel te leiden door ervoor te kiezen de aangifte ten invoer te verrichten of door, in de Nederlandse situatie, in het bezit te zijn van een vergunning op grond van art. 23 van de Wet.

Het basisbeginsel van het btw-stelsel dat enkel de eindverbruiker wordt belast, brengt met zich dat de maatstaf van heffing van de aan de belastingautoriteiten te voldoende btw niet hoger kan zijn dan de door de eindverbruiker daadwerkelijk betaalde tegenprestatie.<sup>1400</sup> Dit beginsel volgt uit art. 2 van de Eerste Richtlijn. Het beginsel lijkt alleen gedefinieerd voor leveringen van goederen en diensten. Zoals ik in de verslaglegging van dit onderzoek heb beschreven, is het belastbare feit invoer van goederen een wat opvallende verschijning binnen de btw. Het mag mijns inziens door de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met een transactiegericht belastbaar feit in het btw-systeem niet gebeuren dat er uiteindelijk een dubbele btw-druk resulteert.

1399. Mijn voorkeur gaat uit naar het verlenen van een recht op aftrek van de btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen boven het verlenen van een recht op aftrek van btw die wordt verschuldigd ter zake van de levering of dienst. Dit tast zo weinig mogelijk het btw-systeem aan waarbij transacties door middel van de belastbare feiten leveringen en diensten worden belast.

1400. HvJ 24 oktober 1996, nr. C-317/94 (*Elida Gibbs Ltd*), ECLI:EU:C:1996:400, V-N 1996, blz. 4573, punt 19.

Zoals behandeld in paragraaf 7.4.6 kan de intracommunautaire verwerving zich ook voordoen bij nog niet ingevoerde goederen, zodat zich dus in beginsel een dubbele btw-druk zou kunnen voordoen van zowel btw verschuldigd ter zake van een intracommunautaire verwerving als ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Mijns inziens moet in de Btw-richtlijn ook deze dubbele btw-druk worden voorkomen. Ik stel voor hiertoe een recht op aftrek van btw te regelen analoog aan wat ik in deze paragraaf heb voorgesteld.

## 22.5 PRO RATA-AFTREK

Belastingplichtigen nemen prestaties af van derden en verrichten prestaties aan derden. Voor de prestaties die belastingplichtigen afnemen van derden krijgen zij, als het belaste prestaties zijn, normaliter btw in rekening gebracht of wordt in bepaalde situaties de afnemer btw verschuldigd. Een belastingplichtige moet normaliter over vele kostenposten btw betalen. Veel belastingplichtigen verrichten zowel handelingen waarvoor een recht op aftrek van btw bestaat, als handelingen waarvoor geen recht op aftrek van btw bestaat. Een vraag is dan in hoeverre de btw die drukt op de gemaakte kosten in aftrek mag worden gebracht. Veelal is een aantal kosten die door een dergelijke belastingplichtige wordt gemaakt namelijk niet alleen toe te rekenen aan de handelingen van de belastingplichtige waarvoor recht op aftrek van btw bestaat, en ook niet alleen toe te rekenen aan de handelingen van de belastingplichtige waarvoor geen recht op aftrek van btw bestaat. Dergelijke kosten worden dus zowel gemaakt voor de handelingen waarvoor recht op aftrek van btw bestaat, als voor de handelingen waarvoor geen recht op aftrek van btw bestaat.

Het recht op aftrek van btw die wordt verschuldigd vanwege goederen en diensten die voor beide soorten handelingen worden gebruikt, wordt in beginsel bepaald op basis van de zogenoemde “pro rata”-methode. Dit houdt in dat het recht op aftrek van btw wordt bepaald op grond van de verhouding van de vergoeding voor prestaties waarvoor recht op aftrek van btw bestaat, ten opzichte van het totaal van de vergoedingen voor prestaties waarvoor al dan niet een recht op aftrek van btw bestaat.<sup>1401</sup> In deze paragraaf ga ik in op het belastbare feit invoer van goederen en de pro rata-methode. Ik ga in op de beantwoording van de vraag of het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen invloed heeft op de berekening van het recht op aftrek van btw bij de pro rata-methode.

In art. 173 van de Btw-richtlijn wordt bepaald dat voor de btw op goederen die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor in de artikelen 168, 169 en 170 van de Btw-richtlijn bedoelde handelingen, waarvoor recht op aftrek van btw bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek van btw bestaat,

<sup>1401</sup>. Er mag vanzelfsprekend geen pro rata-berekening worden toegepast bij belastingplichtigen die uitsluitend belaste handelingen verrichten, HvJ 6 oktober 2005, nr. C-204/03 (Commissie/Spanje), ECLI:EU:C:2005:588, V-N 2005/51.21.

af trek slechts wordt toegestaan voor het gedeelte van de btw, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen.<sup>1402</sup>

Om het recht op aftrek van btw conform de pro rata-methode te berekenen, wordt op grond van art. 174 van de Btw-richtlijn het totale bedrag van de omzet (exclusief btw) met betrekking tot handelingen waarvoor een recht op aftrek van btw bestaat (de teller, het gedeelte boven de breukstreep) gedeeld door het totale bedrag van de omzet (exclusief btw) van de handelingen waarvoor recht op aftrek van btw bestaat, opgeteld bij de omzet van de handelingen waarvoor geen recht op aftrek van btw bestaat (de noemer, het gedeelte onder de breukstreep).

Bij de berekening van de aftrek op basis van de pro rata-methode wordt vervolgens de pro rata-breuk, naar boven afgerond op een heel percentage, toegepast op het totaal van de btw die voor de gemengd gebruikte kosten verschuldigd is geworden, om het bedrag van de btw vast te stellen dat in aftrek mag worden gebracht.

Het gaat mij in deze paragraaf om de invloed van het belastbare feit invoer van goederen op de pro rata-berekening.

In art. 173 van de Btw-richtlijn is vermeld:

“Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor de in de artikelen 168, 169 en 170 bedoelde handelingen, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor het gedeelte van de BTW dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (evenredige aftrek).”

In de artikelen 168, 169 en 170 van de Btw-richtlijn gaat het om goederen en diensten die voor bepaalde handelingen worden gebruikt. Ik heb hiervoor in paragraaf 22.2.4 betoogd, dat er bij goederen en diensten geen sprake is van “gebruik” van goederen en diensten voor het belastbare feit invoer van goederen. Er is bij het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen sprake van een belaste handeling. Maar het is niet een handeling waarvoor goederen worden gebruikt. Zoals ik heb gesteld in paragraaf 22.2.4 moet btw verschuldigd in verband met het belastbare feit invoer van goederen als een soort belasting op kosten in verband met een statusverandering van goederen worden gezien en niet als een uitgaande prestatie van de belastingplichtige. Mijns inziens zijn er geen kostenposten waarover btw wordt verschuldigd, die in de zin van art. 168 van de Btw-richtlijn worden gebruikt voor de belaste handeling invoer van goederen.

<sup>1402</sup>. Op grond van art. 173, tweede lid, van de Btw-richtlijn wordt de mogelijkheid gegeven aan de lidstaten om te bepalen dat een aftrek van btw wordt toegepast naar gelang het gebruik van de goederen. Ook mogen lidstaten bepalen dat met onbeduidende bedragen geen rekening wordt gehouden.

Er zijn belastbare handelingen waarvoor recht op aftrek van btw bestaat en belastbare handelingen waarvoor dat recht niet bestaat. Bij btw die wordt verschuldigd in verband met zowel prestaties waarvoor recht op aftrek van btw bestaat, als prestaties waarvoor geen recht op aftrek van btw bestaat, moet in beginsel de pro rata-methode worden toegepast. Dat er geen sprake is van gebruik van kostenposten waarop btw drukt voor het belastbare feit invoer van goederen, betekent nog niet dat het belastbare feit invoer van goederen geen invloed heeft op de teller en/of de noemer van de pro rata-berekening. In de tekst van art. 173 van de Btw-richtlijn, die hiervoor is geciteerd, wordt tot de term “wordt” ingegaan, op de situatie dat goederen zowel worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek van btw bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek van btw bestaat. Ook als goederen niet worden gebruikt voor het belastbare feit invoer van goederen doet zich veelal de situatie voor dat er sprake is van gebruik van goederen voor belaste en vrijgestelde handelingen. Na de term “wordt” wordt in art. 173 van de Btw-richtlijn ingegaan op de vraag wat er in zo’n situatie moet gebeuren. Er wordt aftrek toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag<sup>1403</sup> van de eerstbedoelde handelingen. Bij de eerstbedoelde handelingen gaat het om de in de artikelen 168, 169 en 170 van de Btw-richtlijn bedoelde handelingen. In beginsel valt hieronder gelet op de tekst van de Btw-richtlijn ook de omzet ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Bij toepassing van de pro rata-methode wordt er aftrek toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de onder andere in art. 168 van de Btw-richtlijn bedoelde handelingen. In art. 168 van de Btw-richtlijn gaat het om gebruik “voor de belaste handelingen van een belastingplichtige”. Het valt denk ik niet met recht te ontkennen dat invoer van goederen een belaste handeling van de belastingplichtige is. Als gevolg hiervan leidt de tekst van de Btw-richtlijn ertoe dat de bedragen waarover btw is verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, zowel in de teller als in de noemer van de pro rata-berekening moeten worden opgenomen.

Er is dus enerzijds geen gebruik van goederen voor het belastbare feit invoer van goederen, anderzijds speelt het belastbare feit invoer van goederen gelet op de tekst van de Btw-richtlijn wel een rol op het tijdstip dat het recht op aftrek van btw moet worden bepaald van goederen die mede voor andere in art. 168, 169 of 170 van de Btw-richtlijn bedoelde handelingen worden gebruikt. Als een goed dus wordt gebruikt voor bijvoorbeeld belaste leveringen en vrijgestelde leveringen zonder recht op aftrek van btw, is voor het bepalen van het recht op aftrek van btw de “omzet” ter zake van het belastbare feit invoer van goederen van belang. Helaas moet ik constateren, dat des te meer er (belast) is ingevoerd, des te hoger het recht op aftrek van btw gelet op de tekst van de Btw-richtlijn zou zijn.

Het lijkt mij niet dat er bij de beschrijving van de pro rata-methode in de Btw-richtlijn afdoende rekening is gehouden met het belastbare feit invoer van goederen. Het is mij niet duidelijk waarom het voor het recht op aftrek van btw op goederen en diensten die niet worden gebruikt voor het belastbare feit invoer

1403. Uit art. 174 van de Btw-richtlijn lijkt te volgen, dat met bedrag kennelijk wordt bedoeld op omzet.



van goederen van belang zou moeten zijn hoeveel er wordt ingevoerd. Invoer van goederen is veeleer te zien als een kostenpost dan als een uitgaande prestatie. Bovendien is er eenvoudig met het belastbare feit te schuiven richting andere belastingplichtigen. Het gaat bij het belastbare feit invoer van goederen slechts om een statusverandering van goederen waarbij een zekere verschuldigheid van btw wordt veiliggesteld.

Opvallend is overigens dat in de voorgeschreven berekening op grond van de pro rata-methode de term “omzet” wordt gebruikt. Mijns inziens is dit een term die niet zou moeten worden gebruikt bij het belastbare feit invoer van goederen. Omzet is een term die meer lijkt te zien op externe prestaties, zoals leveringen en diensten. Het invoeren van goederen hoeft niet gepaard te gaan met een transactie. Omzet lijkt te duiden op verkoopopbrengsten. Ik zou liever de term omzet niet betrekken op het invoeren van goederen.

Ik vind dat de berekening van de aftrek op grond van de pro rata-methode meer strikt moet worden uitgelegd. Mijns inziens wordt bij art. 173 van de Btw-richtlijn juncto art. 168 van de Btw-richtlijn slechts gedoeld op de belaste en vrijgestelde handelingen waarvoor de goederen daadwerkelijk worden gebruikt. In die situatie wordt er bij toepassing van de pro rata-methode, omdat er geen sprake is van gebruik van goederen voor het belastbare feit invoer van goederen, bij de bepaling van de aftrek van btw op basis van de pro rata-methode ook geen rekening gehouden met de omzet uit het belastbare feit invoer van goederen. Het HvJ overwoog in zijn arrest in de zaak *Sofitam SA*.<sup>1404</sup>

“10 Volgens vaste rechtspraak (zie met name arrest van 21 september 1988, zaak 50/87, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1988, blz. 4797, r.o. 15)<sup>1405</sup> heeft de aftrekregeling tot doel, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het gemeenschappelijke BTW-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat daarvan, mits die activiteiten zelf aan de heffing van BTW zijn onderworpen.

11 Blijkens de aftrekregeling zoals neergelegd in de artikelen 17 tot en met 20 van de Zesde richtlijn, moet het recht op aftrek op zodanige wijze worden toegepast, dat het toepassingsgebied ervan zoveel mogelijk samenvalt met het terrein van de beroepsactiviteit van de belastingplichtige (zie arrest van 8 maart 1988, zaak 165/86, Intiem, Jurispr. 1988, blz. 1471, r.o. 13 en 14)<sup>1406</sup>.”

In deze punten vallen mij met name enkele aspecten op. Het gaat om het ontlasten in het kader van economische activiteiten. Bij het belastbare feit invoer van goederen gaat het juist niet om economische activiteiten. Btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen ziet op een kostenpost voor de belastingplichtige, het is geen uitgaande economische activiteit van de belastingplichtige. Bovendien gaat het om het samenvallen van het recht op aftrek van btw met het terrein van de beroepsactiviteit van de belastingplichtige. Het is niet voor de hand liggend dat het recht op aftrek van btw wordt

1404. HvJ 22 juni 1993, nr. C-333/91 (*Sofitam SA*), ECLI:EU:C:1993:261, Jur. blz. I-03513.

1405. Noot AS: gepubliceerd in BNB 1994/306 m.nt. Simons, ECLI:EU:C:1988:429.

1406. Noot AS: gepubliceerd in BNB 1988/275 m.nt. Ploeger, ECLI:EU:C:1988:122.

beïnvloed door een kostenpost. Voorts lijkt het in strijd met de neutraliteit indien het belastbare feit invoer van goederen wordt meegenomen in de pro rata-berekening. Een belastingplichtige die relatief meer goederen invoert, heeft op die manier relatief meer recht op aftrek van btw (als het belaste invoer betreft) dan concurrenten die relatief meer gebruik maken van niet-ingevoerde goederen. Dit pleit ervoor om het belastbare feit invoer van goederen niet in de pro rata-berekening op te nemen.

Uit het arrest van de Hoge Raad gepubliceerd in BNB 1992/44 m.nt. Ploeger,<sup>1407</sup> volgt dat een zogenoemde integratieheffing (welke regeling overigens in Nederland niet meer geldt) naar het oordeel van de Hoge Raad moet worden opgenomen in de pro rata-berekening. Er is bij het belastbare feit invoer van goederen mijns inziens een andere situatie dan bij de integratieheffing. Bij een integratieheffing doet zich een (interne) levering, een prestatie voor. Enkele opvallende parallellen met het belastbare feit invoer van goederen zijn er overigens ook. De integratieheffing is te zien als een corrigerende heffing, opdat er tenminste ook btw wordt verschuldigd over bestanddelen waar anders geen btw op zou drukken.<sup>1408</sup> Het belastbare feit invoer van goederen voorkomt dat op goederen geen btw drukt. Voorts is opvallend dat waar ik hiervoor betoogde dat invoer van goederen als een soort kostenpost zou moeten worden gezien, veeleer dan als een uitgaande prestatie, dat bij een integratieheffing ook aan de orde lijkt.

Het lijkt mij niet correct om de integratieheffing mee te nemen in de pro rata-berekening. Door de integratieheffing wordt getracht te bereiken dat op bepaalde inkomende kosten btw drukt. De aan het maken van de betreffende goederen toe te rekenen kosten mogen volledig in aftrek worden genomen. Wat overblijft zijn kosten waar alleen btw over is verschuldigd in de vorm van een integratieheffing.<sup>1409</sup> Deze kosten zouden mijns inziens behoren te worden behandeld zoals andere btw op kosten, waarbij moet worden gekeken naar het verband van de kosten met de uitgaande prestaties van de belastingplichtige. De uitgaande prestaties van een vrijgestelde belastingplichtige worden niet gevormd door de levering bestaande uit de integratieheffing, maar worden gevormd door de prestaties waar de goederen waarbij een integratieheffing is opgetreden voor worden gebruikt.

1407. HR 23 oktober 1991, nr. 27 053, ECLI:NL:HR:1991:BH8126, BNB 1992/44 m.nt. Ploeger.

1408. Overigens is het belastbare feit van de integratieheffing niet nodig om btw-druk op de door de vrijgestelde belastingplichtige gebruikte goederen te bereiken. Die goederen komen immers óf uit het vrije verkeer van de Gemeenschap, óf er zal in beginsel btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen worden verschuldigd.

1409. Denie, Nieuwenhuizen en Peters betogen dat een integratieheffing bij een volledig vrijgestelde belastingplichtige niet de toepassing van de drempel voor het verrichten van intracommunautaire verwervingen frustreert. Dit temeer, zo betogen zij, daar de integratieheffing naar haar aard en strekking een heffing van voorbelasting is ter correctie van de te lage voorbelasting, die hoger zou zijn geweest indien de ondernemer zijn bedrijfsmiddel kant en klaar van een derde gekocht zou hebben in plaats van zelf te hebben vervaardigd. Denie, Nieuwenhuizen & Peters 1996, paragraaf 7.4.3.

Ik ben van mening dat in het btw-systeem het belastbare feit invoer van goederen niet moet worden meegenomen in de pro rata-berekening.<sup>1410</sup>

## 22.6 AFTREK HOEFT NIET PLAATS TE VINDEN BIJ BELASTINGSSCHULDIGE

Bij het belastbare feit invoer van goederen kan het zich voordoen dat het eventuele recht op aftrek van een belastingplichtige van de verschuldigde btw, aan een ander toekomt dan degene die de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd geworden.

Op grond van de tekst van art. 168 van de Btw-richtlijn kan een belastingplichtige, voor zover goederen of diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van de belastingplichtige, bepaalde categorieën btw die verschuldigd is geworden of is voldaan in aftrek brengen. In onderdeel a van art. 168 van de Btw-richtlijn, waar het gaat over leveringen en diensten, staat vermeld dat het moet gaan om btw die is verschuldigd of is voldaan voor leveringen of diensten aan de belastingplichtige die de btw in aftrek mag brengen. In de overige onderdelen van art. 168 van de Btw-richtlijn is niet opgenomen dat het zou moeten gaan om btw die de belastingplichtige die de goederen of diensten gebruikt verschuldigd is geworden of is voldaan. Zo is voor wat betreft het belastbare feit invoer van goederen aftrekbaar de btw “die verschuldigd of voldaan is voor de in die lidstaat ingevoerde goederen”. Het lijkt daarbij tekstueel gezien ook te kunnen gaan om btw die door iemand anders is verschuldigd geworden.

Zoals ik in paragraaf 22.2.2 heb behandeld, bestaat er in beginsel slechts recht op aftrek van btw voor de ten behoeve van de eigen belaste handelingen gebruikte goederen of diensten. Lidstaten zijn op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn vrij om te bepalen wie de belastingschuldige is. De belastingschuldige hoeft op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn dus niet degene te zijn die de goederen gebruikt ten behoeve van eigen belaste handelingen. Mede gelet op de tekst van art. 168 van de Btw-richtlijn, waarin dus niet staat dat de in aftrek te brengen btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen ook verschuldigd of voldaan moet zijn door de belastingplichtige die de btw in aftrek brengt, brengt dit met zich dat het in het btw-systeem mogelijk is, dat een ander de btw in aftrek kan brengen dan degene die de btw wordt verschuldigd.

Ik wijs in dit verband op de tekst van art. 178 van de Btw-richtlijn. Het recht op aftrek van btw moet op grond van dat artikel worden aangetoond door een document waarop degene die recht heeft op aftrek van btw, wordt aangeduid

<sup>1410</sup> Ik wijs er op dat in de Tweede richtlijn, bijlage A, punt 22, met betrekking tot de berekening van de pro rata was opgenomen: “Het verhoudingsgetal wordt in beginsel vastgesteld voor het totaal der door de belastingplichtige verrichte leveringen en diensten (algemeen verhoudingsgetal).”

Overigens wordt in de Nederlandse regelgeving in het besluit aftrek van omzetbelasting van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M, NTFR 2012/43, in paragraaf 3.4.2 opgemerkt dat onder “omzet” wordt verstaan het totaal van de op de leveringen en diensten betrekking hebbende vergoedingen.

als degene voor wie de invoer is bestemd of wordt aangeduid als importeur. Gelet op de vrijheid van de lidstaten om de belastingschuldige aan te wijzen, hoeft de belastingschuldige niet degene te zijn voor de ingevoerde goederen zijn bestemd of degene die wordt aangeduid als importeur.

Het HvJ heeft overwogen dat de regeling van aftrek van btw zo moet worden toegepast dat het toepassingsgebied ervan zoveel mogelijk samenvalt met de beroepsactiviteit van de belastingplichtige. Zo bestaat er wel een recht op aftrek van btw bij btw die is voldaan voor de levering van goederen die, ofschoon verkocht aan de belastingplichtige voor exclusief gebruik in het kader van zijn beroepsactiviteit, fysiek aan werknemers van de belastingplichtige zijn afgeleverd.<sup>1411</sup>

In situaties waarbij de belastingschuldige een belastingplichtige vervoerder of douane-expediteur is, die aangifte ten invoer doet op eigen naam, is het in het kader van het neutraliteitsbeginsel voor de hand liggend, dat het recht op aftrek van de btw die is verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt beoordeeld op grond van de situatie bij een andere belastingplichtige, namelijk de belastingplichtige die de goederen daadwerkelijk gebruikt. In het btw-systeem is het immers de bedoeling dat alleen een recht op aftrek wordt verleend van btw die wordt gebruikt voor belaste prestaties.

Als men in het kader van het recht op aftrek van btw wil beoordelen waarvoor de goederen btw-technisch worden gebruikt, ligt het mijns inziens voor de hand om te kijken waarvoor de belastingplichtige die de goederen zelf gebruikt voor het verrichten van prestaties de goederen gebruikt. Bij het beoordelen van het recht op aftrek van btw bij de vervoerder of douane-expediteur die de btw is verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen valt aan de hand van de uitgaande prestaties van die vervoerder of douane-expediteur niet veel te zeggen over datgene waarvoor de goederen gebruikt gaan worden. De vervoerder of douane-expediteur zal de goederen vanzelfsprekend vervoeren of de goederen aangeven voor invoer in het kader van een belaste activiteit, maar die belaste activiteit van de vervoerder of de douane-expediteur heeft weinig of niets van doen met het gebruik van de goederen, maar betreft slechts de activiteiten die de vervoerder of de douane-expediteur verricht ten aanzien van het vervoer van goederen, en het behulpzaam zijn, bij het proces van het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap.

In zoverre past in bepaalde situaties een verplaatsing van de beoordeling van de eventuele btw-aftrek naar een andere belastingplichtige dan degene die de btw wordt verschuldigd, bij btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen mijns inziens in het btw-systeem. Bij de belastingplichtige die de goederen zelf gebruikt voor het verrichten van prestaties lijkt immers het beste te kunnen worden beoordeeld of de goederen worden gebruikt voor belaste prestaties. Een vervoerder die btw wordt verschuldigd ter zake van het belastbare

1411. HvJ 8 maart 1988, nr. 165/86 (Leesportefeuille "Intiem" CV), ECLI:EU:C:1988:122, BNB 1988/275 m.nt. Ploeger, punt 14.

feit invoer van goederen gebruikt de goederen slechts om te vervoeren en daarmee een opbrengst te verkrijgen. Maar de goederen zelf zal de vervoerder normaliter niet gebruiken voor belaste prestaties met gebruik van die goederen, anders dan als hetgeen wordt vervoerd. En over gebruik van de goederen voor belaste prestaties zou het mijns inziens bij het recht op aftrek van btw die is verschuldigd in verband met het belastbare feit invoer van goederen in beginsel juist moeten gaan. Het HvJ heeft in het arrest in de zaak DSV Road A/S (II) overwogen dat aangezien de waarde van de vervoerde goederen geen deel uitmaakt van de kosten waaruit de prijzen zijn samengesteld die in rekening worden gebracht door een vervoerder wiens activiteit is beperkt tot het vervoeren van die goederen tegen vergoeding, niet is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van art. 168, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn.<sup>1412</sup> Een zuivere vervoerder heeft dus geen recht op aftrek van de btw die ter zake van het belastbare feit invoer van goederen drukt op goederen. In het arrest komt niet aan de orde wie er dan wel recht heeft op aftrek van de btw die de vervoerder wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

Ik meen dat het verplaatsen van het recht op aftrek van btw ter zake van btw verschuldigd in verband met het belastbare feit invoer van goederen in het btw-systeem in bepaalde situaties noodzakelijk is. Het recht op aftrek van btw wordt beoordeeld op basis van de uitgaande prestaties van de belastingplichtige wiens recht op aftrek van btw het betreft. Als het eventuele recht op aftrek van btw ten aanzien van btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, niet van een vervoerder of douane-expediteur zou worden verplaatst naar degene die de goederen zelf gebruikt voor het verrichten van prestaties, zou er normaliter een volledig recht op aftrek van btw bestaan. De activiteiten van een vervoerder of douane-expediteur zijn normaliter immers belaste prestaties. Het zou voor wat betreft het garanderen van btw-druk in de consumptieve sfeer in het btw-systeem uiteindelijk nog niet zo'n probleem zijn als de vervoerder met een volledig recht op aftrek van btw te maken zou hebben, mits er op de uitgaande prestatie van de vervoerder of de douane-expediteur aan de afnemer of leverancier sprake zou zijn van het in rekening brengen van btw op de waarde van de goederen. Dan is immers enkelvoudige btw-druk bij de afnemer van de goederen in beginsel veiliggesteld. Een vervoerder of douane-expediteur zal echter normaliter de goederen niet leveren aan degene die de goederen zelf gebruikt voor het verrichten van prestaties. Een vervoerder of douane-expediteur vervult normaliter slechts een rol als dienstverlener, die alleen btw zal zijn verschuldigd over de vergoeding die ziet op deze dienstverlening. Deze vergoeding kan en zal normaliter veel lager zijn dan de waarde van de goederen. Vanzelfsprekend zal degene voor wie de goederen zijn bestemd, de vervoerder normaliter moeten betalen voor de goederen. De waarde van de goederen zal normaliter geen onderdeel vormen van de vergoeding die de vervoerder of de douane-expediteur voor zijn of haar prestatie in rekening brengt. De douane-expediteur krijgt de door deze betaalde btw en douanerechten normaliter vergoed en ontvangt provisie voor zijn of haar

1412. HvJ 25 juni 2015, nr. C-187/14 (DSV Road A/S (II)), ECLI:EU:C:2015:421, punt 50.

prestatie. Wat betreft de overdracht van de goederen is de douane-expediteur geen partij bij de overeenkomst.<sup>1413</sup> De douane-expediteur ontvangt geen vergoeding voor het leveren van de goederen. Gelet op het voorgaande is het mijns inziens in bepaalde gevallen noodzakelijk dat het recht op aftrek van btw wordt bepaald bij degene de goederen zelf gebruikt voor het verrichten van prestaties. Zoals vermeld volgt uit het arrest van het HvJ in de zaak DSV Road A/S (II) dat in ieder geval een zuivere vervoerder geen recht heeft op aftrek van de btw die ter zake van het belastbare feit invoer van goederen drukt op goederen.

Er bestaat slechts recht op aftrek van btw voor de ten behoeve van eigen belaste handelingen gebruikte goederen of diensten. De lidstaten hebben gelet op de tekst van art. 168 van de Btw-richtlijn de bevoegdheid het recht op aftrek van btw te koppelen aan de uitgaande prestaties van degene die de goederen zelf gebruikt voor het verrichten van prestaties, door alleen degene die de goederen zelf gebruikt voor het verrichten van prestaties aan te merken als degene die de btw eventueel in aftrek kan brengen. Het zou mijns inziens aanbeveling verdienen dat in de Btw-richtlijn wordt vastgelegd dat als de belastingschuldige de goederen niet zelf gebruikt voor het verrichten van prestaties, het recht op aftrek van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen alleen mag worden genoten door degene die de goederen zelf gebruikt voor het verrichten van prestaties. Door een dergelijke regeling van het recht op aftrek van btw kan namelijk, gelet op het bijzondere karakter van het belastbare feit invoer van goederen, beter rekening worden gehouden met het gebruik van de goederen.

Als de belastingschuldige de goederen zelf gebruikt voor het verrichten van prestaties moet mijns inziens het recht op aftrek van btw ook bij die belastingschuldige, als het een belastingplichtige is, het recht op aftrek van btw worden beoordeeld. Een lidstaat kan op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn de belastingschuldige ter zake van het belastbare feit invoer van goederen aanwijzen. Als de leverancier in een transactie goederen binnenbrengt in de Gemeenschap, kan de lidstaat dus in beginsel de leverancier of de afnemer als belastingschuldige aanwijzen. Zowel de leverancier als de belastingplichtige afnemer gebruiken de goederen voor het verrichten van prestaties. De keuze van de lidstaat tot keuze van een belastingschuldige die als leverancier of afnemer onderdeel vormt van de handelsketen lijkt met zich te brengen, dat daarmee in feite ook wordt bepaald bij wie het recht op aftrek van btw moet worden beoordeeld, bij de leverancier of bij de afnemer.

Ik wijs op de tekst van art. 178 van de Btw-richtlijn. Het recht op aftrek van btw moet op grond van dat artikel worden aangetoond, door een document waarop degene die recht heeft op aftrek van btw wordt aangeduid als degene voor wie de invoer is bestemd of wordt aangeduid als importeur. De betekenis van het begrip importeur in art. 178 van de Btw-richtlijn is niet gedefinieerd. Het lijkt niet uit het begrip importeur te volgen dat deze ook iemand is die de goederen zelf gebruikt voor het verrichten van prestaties.

1413. Vergelijk Van Hilten & Van Kesteren 2014, blz. 354-355.

Een voorbeeld van regelgeving waarbij het recht op aftrek van btw bij een belastingplichtige moet worden beoordeeld die niet de belastingschuldige hoeft te zijn, vinden we in de Nederlandse regelgeving.

In de Nederlandse regelgeving hebben belastingplichtigen op grond van art. 15 van de Wet bij het gebruik van goederen voor belaste prestaties onder bepaalde voorwaarden recht op aftrek van btw die is verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Het moet voor een recht op aftrek van btw ter zake van btw die verschuldigd is geworden ter zake van het belastbare feit invoer van goederen gaan om btw die verschuldigd is geworden ter zake van voor de ondernemer bestemde goederen.

In art. 23 van de Wet heeft Nederland gebruik gemaakt van de bevoegdheid om in bepaalde situaties als belastingschuldige aan te merken degene voor wie de goederen zijn bestemd. De in art. 23 van de Wet aangewezen personen zijn ook degenen bij wie het recht op aftrek moet worden beoordeeld. Het zijn immers dezelfde personen. Het ligt voor de hand dat de terminologie “voor de ondernemer bestemde goederen” in art. 15, aanhef en onderdeel c, aanhef en onderdeel 1, van de Wet dezelfde betekenis heeft als goederen “bestemd voor (...) ondernemers” als bedoeld in art. 23 van de Wet.<sup>1414</sup>

Het kan zich gelet op de artikelen 15 en 22 van de Wet voordoen dat de ene persoon de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd en dat een andere persoon, namelijk de belastingplichtige voor wie de goederen zijn bestemd, deze btw in aftrek kan brengen. Daarbij hoeft het kennelijk niet zo te zijn dat de belastingplichtige die de btw in aftrek brengt, degene die de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen was verschuldigd voor die btw financieel heeft gecompenseerd.

Indien art. 23 van de Wet alleen niet leidt tot belastingschuld bij de afnemer, omdat de afnemer geen vergunning heeft als bedoeld in dat artikel, en de goederen worden door de leverancier gebruikt in het kader van zijn of haar bedrijfsactiviteiten, dan zou het mijns inziens voor de hand liggen dat het recht op aftrek van btw wordt beoordeeld bij de leverancier en niet bij de afnemer. Omdat het in art. 15 van de Wet gaat over voor de ondernemer bestemde goederen, lijkt de wettelijke regeling met zich te brengen dat het recht op aftrek van btw zou moeten worden beoordeeld bij de afnemer, ervan uitgaande dat de goederen conform de invulling in de nationale jurisprudentie van het begrip “bestemd voor” voor de afnemer zijn bestemd. Ik vraag me af of het juist is, en past in het btw-systeem, om in een dergelijke situatie het recht op aftrek van btw te beoordelen bij de afnemer, hoewel de leverancier de goederen ook gebruikt voor zijn of haar bedrijfsactiviteiten en degene is die als belastingschuldige is aangewezen. Het uitgangspunt in de Btw-richtlijn lijkt mij dat de belastingschuldige zijn of haar verschuldigde btw in aftrek kan nemen indien

1414. Vergelijk conclusie advocaat-generaal Van Hilten 23 oktober 2012, nr. 11/03207, ECLI:NL:PHR:BY3227, gepubliceerd onder HR 4 oktober 2013, BNB 2013/241 m.nt. Van Slooten, punt 7.19.

de goederen worden gebruikt voor belaste prestaties. Daarbij lijkt mij niet te passen dat een belastingplichtige die de goederen ook daadwerkelijk gebruikt de btw niet in aftrek kan brengen, omdat het eventuele recht op aftrek van btw, ondanks de aanwijzing van die belastingplichtige als belastingschuldige, toch bij een andere belastingplichtige zou komen te rusten. Ik ga ervan uit dat in deze situatie het recht op aftrek van btw moet worden beoordeeld bij de leverancier.

Gelet op de jurisprudentie moet het er volgens Van Vliet<sup>1415</sup> voor worden gehouden dat ieder die de goederen in het kader van zijn onderneming gebruikt en op het document als importeur of geadresseerde is vermeld, recht heeft op aftrek van de op het document vermelde btw c.q. op het via de verleggingsregeling verschuldigde bedrag aan btw. Mijns inziens heeft in de Nederlandse situatie in beginsel, rekening houdend met het hiervoor beschrevene, alleen de belastingplichtige voor wie de goederen uiteindelijk zijn bestemd eventueel een recht op aftrek van btw. Het recht op aftrek van btw bij degene voor wie het goed is bestemd, is niet afhankelijk van de vraag of iemand anders die de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen had moeten voldoen de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wellicht niet heeft voldaan.<sup>1416</sup>

## 22.7 GESTOLEN GOEDEREN

In deze paragraaf ga ik in op de btw-druk als goederen worden gestolen. Bij goederen die nog niet in het vrije verkeer zijn is er bij diefstal sprake van een onttrekking aan de douanerechtelijke regeling of situatie als bedoeld in art. 71 van de Btw-richtlijn.

Als goederen die zich in het vrije verkeer bevinden worden gestolen, treedt er door de diefstal van de goederen in het btw-systeem geen belastbaar feit op.<sup>1417</sup> Er is immers geen sprake van een levering of van een dienst verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige. Ook wanneer bekend wordt wie de dief is, kan er dus van de dief geen btw worden nageheven ter zake van het plaatsvinden van een belastbaar feit door de diefstal van de goederen.

Bij diefstal van goederen wordt op grond van art. 185 van de Btw-richtlijn toegelaten dat de lidstaten herziening eisen van in aftrek gebrachte btw. Nederland heeft geen gebruik gemaakt van deze mogelijkheid tot herziening op basis van art. 185 van de Btw-richtlijn. Vanaf 1 januari 2007 is in het kader van het Belastingplan 2007 bij de aanpassing van art. 15 van de Wet een nieuw zevende lid toegevoegd aan art. 15 van de Wet. Hierin is bepaald dat herziening van de aftrek

1415. Van Vliet 1998, blz. 149. Van Vliet vermeldt niet op welke jurisprudentie hij doelt.

1416. Vergelijk Van Vliet 1998, blz. 152.

1417. HvJ 14 juli 2005, nr. C-435/03 (British American Tobacco International Ltd en Newman Shipping & Agency Company NV), ECLI:EU:C:2005:464, V-N 2005/37.21.



van btw niet plaatsvindt in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal van goederen.<sup>1418</sup>

Als aan rechten bij invoer onderworpen goederen door een diefstal aan het douanetoezicht worden onttrokken, treedt door de diefstal het belastbare feit invoer van goederen op. In verband met de verschuldigde btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen kan indien de betreffende lidstaat heeft gekozen om een dergelijke bepaling in te voeren tot betaling van de btw worden uitgenodigd, degene die de verplichtingen inzake het gebruik van de regeling tijdelijke opslag of de douaneregeling waaronder deze waren geplaatst dient na te komen (veelal de aan het plegen van de diefstal onschuldige eigenaar van de goederen). Daarnaast kan degene die de goederen aan het douanetoezicht heeft onttrokken (de dief) worden uitgenodigd tot betaling van de btw. De dief zal echter veelal niet bekend zijn, of onvoldoende verhaal bieden. Ervan uitgaande dat degene die de verplichtingen inzake het gebruik van de regeling tijdelijke opslag of de douaneregeling waaronder deze waren geplaatst dient na te komen een belaste belastingplichtige is die de goederen voor die belaste activiteiten had willen gebruiken, zal deze belastingplichtige daarom bij diefstal van goederen die voor de diefstal nog niet in het vrije verkeer waren veelal de btw worden verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

Btw die is verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, kan op grond van art. 168 van de Btw-richtlijn in aftrek worden gebracht, voor zover de goederen worden gebruikt voor belaste handelingen van de belastingplichtige.

In Nederland is de btw aftrekbaar bij degene voor wie de goederen zijn bestemd.<sup>1419</sup> Dat goederen zijn gestolen en de douanedocumenten dus niet worden gezuiverd en dat niet vaststaat wat er met de goederen is gebeurd, doet zoals volgt uit jurisprudentie van de Hoge Raad niet af aan het recht op aftrek van btw.<sup>1420</sup> Gelet op de regelgeving waarbij Nederland geen gebruik maakt van de mogelijkheid tot herziening bij diefstal lijkt mij dit een juist oordeel. Ook goederen die worden gestolen zijn door de belaste belastingplichtige bestemd voor belaste prestaties.

Uitgaande van de situatie waarbij de aan de onttrekking van de goederen onschuldige eigenaar de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd, waarbij de regelgeving zodanig is dat degene voor wie goederen zijn bestemd de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit

1418. Gelet op de tekst van de Memorie van Toelichting zou door de wijziging van de eerste twee leden van art. 15 van de Wet de voorbelasting ter zake van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal niet meer aftrekbaar zijn. Deze goederen zouden namelijk niet zijn aan te merken als goederen en diensten die worden aangewend voor het verrichten van belaste handelingen. Uit de tekst van de Memorie van Toelichting volgt dat een herziening van voorbelasting onder deze omstandigheden niet wenselijk wordt geacht, vandaar de opname van het zevende lid van het artikel. Kamerstukken II, 2006/07, 30804, nr. 3, blz. 65.

1419. HR 3 oktober 1990, nr. 26 498, ECLI:NL:HR:ZV4401, BNB 1990/321 en HR 11 april 2003, nr. 37 897, ECLI:NL:HR:2003:AF7095, BNB 2003/210 m.nt. Van Hilten.

1420. HR 4 september 1991, nr. 27 227, ECLI:NL:HR:1991:ZC4666, BNB 1992/2 m.nt. Simons.

invoer van goederen in aftrek kan brengen, lijkt het verlenen van een recht op aftrek van btw die een belaste belastingplichtige wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen doordat goederen worden gestolen, althans het niet herzien van het recht op aftrek van btw, een conflict op te leveren tussen enerzijds de toepassing van het neutraliteitsbeginsel en anderzijds de doelstellingen waarvoor het belastbare feit invoer van goederen in het leven zal zijn geroepen. Enerzijds zou men de belaste belastingplichtige van alle btw-druk willen ontdoen, anderzijds zou men willen dat btw drukt op goederen die in het vrije verkeer zijn in de Gemeenschap.

Als er goederen worden gestolen kan overigens ook worden betoogd dat de goederen daarmee niet meer zijn bestemd voor deze eigenaar. Een dergelijk betoog zou in kunnen houden dat het recht op aftrek van btw niet zou moeten worden vastgesteld bij de eigenaar van de goederen. Ik wijs in dit verband op de uitspraak van het Hof Amsterdam van 6 juni 1989.<sup>1421</sup>

Vanuit het neutraliteitsbeginsel bezien, lijkt het verlenen van een recht op aftrek van btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen vanwege diefstal van die goederen wellicht voor de hand liggend. Vanuit de doelstellingen waarvoor het belastbare feit invoer van goederen in het leven zal zijn geroepen bezien, lijkt het echter voor de hand liggend dat geen recht op aftrek van btw wordt verleend ter zake van de btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen door een belaste belastingplichtige, voor wie de goederen alvorens de diefstal werd gepleegd waren bestemd.

Door het verlenen van een recht op aftrek van de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen bij degene voor wie de goederen zijn bestemd, wordt, ook al wordt er een uitnodiging tot betaling opgelegd aan de dief, niet bereikt dat er btw drukt op de goederen die door toedoen van de dief in het vrije verkeer zijn gebracht. Als de goederen niet worden teruggevonden, zullen die goederen zich naar mag worden aangenomen immers in het vrije verkeer bevinden. Door het verlenen van het recht op aftrek van de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen bij de belastingplichtige, rust er op die goederen geen btw-druk ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Misdaad lijkt dan in zoverre te lonen, dat goederen zich zonder btw-druk in het vrije verkeer zullen kunnen bevinden.<sup>1422</sup> Vanuit dit gezichtspunt is er wel wat af te dingen op het verlenen van een recht van aftrek, althans het niet herzien van het recht op aftrek, van btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen bij degene voor wie de goederen zijn bestemd indien er sprake is van gestolen goederen.

1421. Hof Amsterdam 6 juni 1989, nr. 4115/86, welke uitspraak in cassatie leidde tot het arrest van de Hoge Raad van 4 september 1991, nr. 26 871, ECLI:NL:HR:BH8047, BNB 1991/314 m.nt. Ploeger. In laatstvermelde publicatie is de uitspraak van het Hof opgenomen. De Hoge Raad merkt in cassatie de eigenaar van de goederen aan als degene voor wie de goederen zijn bestemd. Het is mij niet duidelijk of uit dit arrest volgt dat bij diefstal de bestemming niet wijzigt.

1422. Wellicht zijn de goederen in het vrije verkeer echter in een levering betrokken, waardoor er toch btw-druk op de goederen is gaan drukken.

Volgens Braun<sup>1423</sup> is het in strijd met de neutraliteit als er voorbelasting drukt op goederen die zijn gestolen. Braun meent dat met de btw wordt beoogd de consument te treffen, terwijl bij diefstal een belastingplichtige er voor opdraait. Vanuit de portemonnee van de belastingplichtige bezien, is het mijns inziens prettig als een belastingplichtige niet met btw-druk wordt geconfronteerd als er goederen worden gestolen. Het verlenen van een recht op aftrek van btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen bij de belastingplichtige, brengt echter met zich, dat de dief of iemand anders, wellicht goederen consumeert waar geen btw op drukt. Met behulp van het belastbare feit invoer van goederen wordt getracht ervoor te zorgen dat in de consumptieve sfeer in de Gemeenschap btw drukt.

Ik zou er voor willen pleiten dat er geen recht op aftrek van btw wordt verleend, althans herziening plaatsvindt, van btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen die door diefstal ontstaat bij degene voor wie de goederen zijn bestemd.

Er zou, lijkt mij, in beginsel ook btw moeten drukken op goederen die reeds in het vrije verkeer waren ten tijde van de diefstal. Door het niet plaatsvinden van het belastbare feit levering of dienst ter zake van de diefstal, kan het drukken van btw bij dergelijke goederen die zich voor de diefstal bij een belaste belastingplichtige bevonden alleen worden bereikt door bij de belastingplichtige btw te laten drukken door geen recht op aftrek van btw te verlenen of de btw te herzien.

Bij goederen die nog niet in het vrije verkeer zijn bij de diefstal, treedt het belastbare feit invoer van goederen op door de diefstal. Ten minste de dief is deze btw verschuldigd. Er zijn mijns inziens onvoldoende redenen om ter zake van de btw verschuldigd in verband met het belastbare feit invoer van goederen een recht op aftrek van btw te verlenen.

Ik wijs er op dat btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen niet wordt verschuldigd in verband met transacties, maar ter zake van de grensoverschrijding van goederen. De goederen zijn de buitengrens van de Gemeenschap gepasseerd en dus behoort er in beginsel btw op de goederen te drukken als de goederen in het vrije verkeer komen, of die btw nu door de dief is verschuldigd, of door een belastingplichtige van wie de goederen werden gestolen. Van belang is ook dat de belastingplichtige slechts de btw wordt verschuldigd vanuit een soort risicoaansprakelijkheid.<sup>1424</sup> Gevolg is overigens wel dat er wellicht btw drukt bij belastingplichtigen die alleen belaste prestaties verrichten, doordat het recht op aftrek van btw er niet voor zorgt dat er geen btw drukt bij belastingplichtigen. Ik vind deze schending van het neutraliteitsbeginsel minder zwaar wegen dan het zorgen dat op ingevoerde goederen in de consumptieve sfeer btw drukt. Belastingplichtigen lijken als ze

1423. Braun 2002, blz. 297-298.

1424. Zie paragraaf 17.2.

allen bij gestolen goederen btw worden verschuldigd overigens niet ongelijk te worden behandeld.

## 22.8 FORMELE VEREISTEN

Voor het bestaan van een recht op aftrek van btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen moeten de goederen zijn binnengebracht in de Gemeenschap. Het belastbare feit moet daadwerkelijk zijn opgetreden.

Op grond van art. 168 van de Btw-richtlijn moet er bij een recht op aftrek van btw sprake zijn van btw die is verschuldigd of voldaan voor ingevoerde goederen. Om het recht op aftrek van btw te kunnen uitoefenen ter zake van ingevoerde goederen moet de belastingplichtige op grond van art. 178, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn in het bezit zijn van een document waaruit de invoer blijkt en waarop hij of zij wordt aangeduid als degene voor wie de invoer is bestemd of als importeur en waar het bedrag van de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen op wordt vermeld of op grond waarvan dat bedrag kan worden berekend.

Op grond van art. 15 van de Wet moeten de goederen om een recht op aftrek van btw te genieten zijn bestemd voor de belastingplichtige die aftrek van btw wil genieten en moet de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in het tijdvak van aangifte verschuldigd zijn geworden. Er wordt op grond van art. 168 van de Btw-richtlijn niet vereist dat de btw die is verschuldigd ook is betaald. Normaliter zullen goederen niet worden vrijgegeven als de btw niet is betaald of als geen zekerheid is gesteld. Voor zover er gebruik wordt gemaakt van de mogelijkheid in de Nederlandse regeling tot verlegging naar de aangifte omzetbelasting van degene voor wie de goederen zijn bestemd, zal de btw zijn verschuldigd op dezelfde aangifte als waarop de aftrek wordt gevraagd. Het zal zich dus niet voordoen dat er btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in aftrek wordt gebracht, die niet uiterlijk op het tijdstip van de aftrek behoort te worden voldaan.

Op grond van art. 10 van de Uitvoeringsbeschikking kan de belastingplichtige de btw in aftrek brengen die de belastingplichtige blijkens zijn of haar boeken en bescheiden in het tijdvak van aangifte op de voet van art. 22 van de Wet verschuldigd is geworden, in verband met de invoer van voor hem of haar bestemde goederen. Wat betreft de bescheiden kan bijvoorbeeld worden gedacht aan facturen, vrachtbrieven, betalingsbewijzen, de mededeling of de uitnodiging tot betaling, al dan niet in combinatie met de zogenoemde voorlopige en definitieve mededeling afhandeling en de aangevers-exemplaren van de aangiften ten invoer bij de aangiften die niet elektronisch worden gedaan.<sup>1425</sup> Als een ander dan degene voor wie de goederen zijn bestemd als aangever optreedt, kunnen de afrekeningen van de douane-expediteurs een rol spelen en kunnen tegen betaling door

1425. Braun 2002, blz. 144, Beschikking van 13 december 1988, nr. 088-3311, Vakstudie OB, art. 15, aant. 10.

Sagitta<sup>1426</sup> te vervaardigen importeursoverzichten worden verkregen.<sup>1427</sup> Over het bedrag dat verschuldigd is geworden, moet aan de ondernemer zekerheid zijn verschaft doordat de belastingautoriteiten dit hebben vastgesteld bij de aangifte ten invoer, dan wel - bij gebreke van een zodanige aangifte - bij de daarmee op een lijn te stellen mededeling of uitnodiging tot betaling.<sup>1428</sup> Het enkele gegeven dat een uitnodiging tot betaling op naam staat van een belastingplichtige, hoeft nog geen voldoende bewijs te zijn dat die belastingplichtige de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen ook verschuldigd is geworden. Het gaat om de daadwerkelijke juridisch correcte verschuldigdheid, een uitnodiging tot betaling zou in bepaalde gevallen bij (boeken)onderzoek immers onjuist kunnen blijken.

De regel van art. 10 van de Uitvoeringsbeschikking dat bij aftrek van btw de verschuldigdheid uit boeken en bescheiden moet blijken, is niet opgenomen in de Wet voor wat betreft de verschuldigdheid op grond van art. 23 van de Wet. Dit zal weinig tot geen problemen opleveren, aangezien de verschuldigde btw in de aangifte betreffende het tijdvak waarin de goederen zijn ingevoerd wordt opgenomen en in hetzelfde tijdvak in aftrek wordt gebracht. Voorts zal een geclaimd recht op aftrek van btw ook zonder de specifieke bepaling van art. 10 van de Uitvoeringsbeschikking door de belastingplichtige moeten kunnen worden aangetoond. De btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen die een belastingplichtige in aftrek wil brengen, moet immers op grond van art. 15 van de Wet zijn verschuldigd.

Het recht op aftrek van btw ontstaat op grond van art. 167 van de Btw-richtlijn op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting wordt verschuldigd. Op grond van art. 15 van de Wet moet de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in het tijdvak van verschuldigdheid worden afgetrokken. Bij btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen die wordt verschuldigd op grond van art. 22 van de Wet, treedt de verschuldigdheid in de zin van art. 15 van de Wet op ten tijde van de uitnodiging tot betaling. Er is nog geen recht op aftrek van de btw ten tijde van het belastbare feit invoer van goederen indien dat reeds eerder plaatsvond.

Betreffende de aftrek van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen heeft de Hoge Raad<sup>1429</sup> in een geval van vermissing van goederen die zich in een fictief douane-entrepot bevonden, overwogen dat de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt geacht verschuldigd te zijn geworden wanneer voor het bedrag daarvan aan de ondernemer zekerheid is verschaft, doordat de inspecteur dit heeft vastgesteld bij de aangifte ten invoer dan wel - bij gebreke van zodanige aangifte - bij de daarmee op één lijn te

1426. Systeem voor Automatische Gegevensverwerking met betrekking tot Invoeraangiften met Toepassing van Terminals voor het doen van aangifte. De naam van dit aangiftesysteem is gewijzigd in Douane Sagitta Invoer. In Nederland is dit systeem in 2015 beëindigd en vervangen door AGS (aangiftesysteem).

1427. Braun 2002, blz. 144, Beschikking van 13 december 1988, nr. 088-3311, Vakstudie OB, art. 15, aant. 10.

1428. HR 3 oktober 1990, nr. 26498, ECLI:NL:HR:1990:ZV4401, BNB 1990/321, punt 4.4.

1429. HR 3 oktober 1990, nr. 26 498, ECLI:NL:HR:ZV4401, BNB 1990/321.

stellen mededeling of uitnodiging tot betaling. Dit betekent dat - hoewel de goederen aan de douaneregeling zijn onttrokken, waardoor de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen materieel wordt verschuldigd - het recht op aftrek van btw ontstaat, als de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen formeel op grond van een mededeling of uitnodiging tot betaling wordt verschuldigd.<sup>1430</sup> Deze regel voorkomt dat btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen niet meer in aftrek kan worden gebracht, indien pas enige tijd na het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen wordt nageheven. De Hoge Raad beperkt de uitleg terecht tot art. 15 van de Wet. Ik vraag me af of deze regeling in overeenstemming is met de Btw-richtlijn. Op het tijdstip van verschuldigdheid bestaat recht op aftrek van btw. Het recht op aftrek van btw dient mijns inziens af te hangen van een objectief op basis van de Btw-richtlijn te bepalen tijdstip. Het lijkt mij niet dat de verschuldigdheid van btw afhankelijk zou behoren te zijn van het al dan niet verrichten van een handeling door de inspecteur. De inspecteur dient slechts de verschuldigde belastingschuld te formaliseren, dit staat mijns inziens los van het tijdstip van de verschuldigdheid van btw.

Indien geen aangifte van de invoer is gedaan door een belastingplichtige, behoort dat mijns inziens een belastingplichtige niet tot voordeel te strekken doordat het tijdstip van verschuldigdheid op een later tijdstip komt te liggen, dan wanneer een correcte aangifte van het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap zou hebben plaatsgevonden.

## 22.9 SAMENVATTING

Het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen staat in tegenstelling tot de belaste prestaties levering en dienst in beginsel los van transacties in de handelsketen.

De btw die wordt verschuldigd in verband met het belastbare feit invoer van goederen is, evenals de btw die wordt verschuldigd ter zake van leveringen, diensten of intracommunautaire verwervingen aftrekbaar, mits vanzelfsprekend wordt voldaan aan de gebruikelijke voorwaarden, zoals met name de voorwaarde dat een belastingplichtige de ingevoerde goederen gebruikt voor belaste prestaties.

Er lijken echter situaties denkbaar waarbij een dubbele btw-druk op zou kunnen treden. Een mogelijke voorkoming daarvan biedt het recht op aftrek van btw.

Zoals in het vorige hoofdstuk is behandeld, zorgt het verband dat bij de bepaling van de plaats van levering wordt aangebracht met de belastingschuldige ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn ervoor, dat buiten de situatie van een montagelevering, dubbele btw-druk door de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met het belastbare feit levering van goederen wordt voorkomen, indien het gaat om

<sup>1430</sup>. Vergelijk Braun 2002, blz. 143.

goederen die in verband met de levering worden verzonden of vervoerd van buiten de Gemeenschap.

Er zouden zich eventueel situaties van dubbele btw-druk kunnen voordoen indien het niet gaat om goederen die in verband met de levering worden verzonden of vervoerd van buiten de Gemeenschap. Het kan dan bijvoorbeeld gaan om goederen die niet in verband met de levering worden verzonden of vervoerd en zich in een douane-entrepot bevinden en worden geleverd. Lidstaten hebben de bevoegdheid om de levering van goederen die nog niet zijn ingevoerd vrij te stellen, wat in bepaalde situaties het ontstaan van dubbele btw-druk bij het zich voordoen van de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met het belastbare feit levering kan voorkomen.

Een dubbele btw-druk zou zich bij een belastingplichtige afnemer en bij het belastbare feit invoer van goederen, die vooraf gaat aan een levering of dienst, alleen kunnen voordoen als een vrijgestelde belastingplichtige de btw is verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en als de ingevoerde goederen worden gebruikt voor een latere levering of dienst door de leverancier of dienstverrichter aan de vrijgestelde belastingplichtige.

Er lijkt een dubbele btw-druk te kunnen ontstaan in de situatie dat er in de Gemeenschap een levering of dienst wordt verricht aan een vrijgestelde afnemer, welke prestatie wordt gevolgd door het belastbare feit invoer van goederen waarbij de afnemer de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd.

Er zijn situaties mogelijk waarbij de vrijgestelde belastingplichtige afnemer naast btw voor een dienst in verband waarmee de goederen worden binnengebracht in de Gemeenschap, ook btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd. Het is mijns inziens niet in overeenstemming met de Btw-richtlijn om aan een vrijgestelde belastingplichtige die btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd, aftrek van de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen te verlenen, met als onderbouwing dat de ingevoerde goederen worden gebruikt (door een derde: de leverancier of dienstverrichter) voor een latere levering of dienst aan de vrijgestelde belastingplichtige.

Dubbele btw-druk is in strijd met het neutraliteitsbeginsel<sup>1431</sup> en bedrijfseconomisch gezien wordt het goed gebruikt voor belaste prestaties, namelijk de belaste prestaties van de leverancier, en het zou daarom de voorkeur verdienen indien er een regeling zou komen waarbij de btw, voor zover een dubbele btw-druk dreigt te ontstaan, zou kunnen worden afgetrokken of teruggevraagd.

Ik heb me afgevraagd of goederen of diensten in de zin van art. 168 van de Btw-richtlijn kunnen worden “gebruikt” voor het belastbare feit invoer van goederen.

1431. HvJ 24 oktober 1996, nr. C-317/94 (Elida Gibbs Ltd), ECLI:EU:C:1996:400, V-N 1996, blz. 4573.

Voor zover dat mogelijk zou zijn wordt immers in bepaalde situaties dubbele btw-druk voorkomen door het recht op aftrek van btw.

Het gaat bij het belastbare feit invoer van goederen, zoals reeds aan de orde is gesteld, om een belastbaar feit met een buiten de handelsketen-karakter. Btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt ook niet in rekening gebracht door een leverancier of afnemer. Op een gegeven moment gebeurt er “iets”, er worden namelijk goederen in het vrije verkeer gebracht. De “status” van goederen verandert, er komen goederen bij in het vrije verkeer van de Gemeenschap, die eerst niet in het vrije verkeer van de Gemeenschap waren. Voor de rest gebeurt er echter niets. Alleen dit “iets”, deze “statusverandering” van goederen, leidt er als het goed gaat in beginsel toe dat een belastingschuldige, in de hier beschreven gevallen de vrijgestelde afnemer, btw moet voldoen op aangifte of door de autoriteiten wordt uitgenodigd tot het betalen van btw.

De goederen die worden binnengebracht in de Gemeenschap worden gebruikt voor leveringen of diensten, niet voor het belastbare feit invoer van goederen. De btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is een soort kostenpost, geen opbrengstenpost.

Een andere categorie situaties is de situatie dat er in de Gemeenschap een goed wordt geleverd wordt verricht aan een afnemer, welke prestatie pas na de levering wordt gevolgd door het belastbare feit invoer van goederen, waarbij de leverancier de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd.

De leverancier heeft een recht op aftrek van btw ter zake van de btw die wordt verschuldigd in verband met het belastbare feit invoer van goederen, ook als de goederen zijn gebruikt voor een eerdere levering. Er ontstaat bij deze categorie situaties geen dubbele btw-druk.

Voor de situaties waarin een dubbele btw-druk zou kunnen ontstaan heeft de regelgever in de Btw-richtlijn mijns inziens ten onrechte geen regeling gemaakt die er voor zorgt dat in de beschreven situaties een dubbele btw-druk achterwege blijft. Ik pleit er voor dat in de Btw-richtlijn een regeling wordt ingevoerd die inhoudt, dat een ieder (dus naast een vrijgestelde belastingplichtige bijvoorbeeld ook een particulier) die btw ter zake van het belastbare feit invoer wordt verschuldigd, recht heeft op aftrek van deze btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen of deze btw kan terugvragen, voor zover bestanddelen van de douanewaarde waarover btw wordt verschuldigd ook onderdeel uitmaken van de vergoeding waarover diegene als de afnemer van een goed ter zake van een levering of een dienst btw wordt verschuldigd, mits er ter zake van de levering of dienst geen vrijstelling van toepassing is.

Een dubbele btw-druk pakt niet neutraal uit. De afnemer kan de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen worden verschuldigd door zelf in te voeren of door ter zake van de invoer door een ander te zijn aangewezen op grond van een regeling als bedoeld in art. 201 van de Btw-richtlijn (in de Nederlandse situatie art. 23 van de Wet). De afnemer behoort mijns inziens geen



financieel nadeel te leiden door ervoor te kiezen de aangifte ten invoer te verrichten of door, in de Nederlandse situatie, in het bezit te zijn van een vergunning op grond van art. 23 van de Wet.

Op grond van de tekst van de Btw-richtlijn zouden de bedragen waarover btw wordt verschuldigd in verband met het belastbare feit invoer van goederen, zowel in de teller als in de noemer van de pro rata-berekening moeten worden opgenomen.

Het lijkt mij niet dat er bij de beschrijving van de pro rata-methode in de Btw-richtlijn afdoende rekening is gehouden met het belastbare feit invoer van goederen. Het is mij niet duidelijk waarom het voor het recht op aftrek van btw op goederen en diensten, die niet worden gebruikt voor het belastbare feit invoer van goederen, van belang zou moeten zijn hoeveel er wordt ingevoerd. Invoer van goederen is veeleer te zien als een kostenpost dan als een uitgaande prestatie. Bovendien is er eenvoudig met het belastbare feit te schuiven richting andere belastingplichtigen. Het gaat bij het belastbare feit invoer van goederen slechts om een statusverandering van goederen waarbij een zekere btw-druk wordt veiliggesteld.

Ik vind dat de berekening van de aftrek op grond van de pro rata-methode meer strikt moet worden uitgelegd. Mijns inziens wordt bij art. 173 van de Btw-richtlijn juncto art. 168 van de Btw-richtlijn slechts gedoeld op de belaste en vrijgestelde handelingen waarvoor de goederen daadwerkelijk worden gebruikt. Daarvan uitgaande wordt er bij toepassing van de pro rata-methode, omdat er geen sprake is van gebruik van goederen voor het belastbare feit invoer van goederen, bij de bepaling van de aftrek van btw op basis van de pro rata-methode ook geen rekening gehouden met de omzet uit het belastbare feit invoer van goederen.

Het lijkt mij overigens niet correct om de integratieheffing mee te nemen in de pro rata-berekening. Uit jurisprudentie van de Hoge Raad volgt dat naar het oordeel van de Hoge Raad de vergoeding ter zake van de integratieheffing moet worden meegenomen in de pro rata-berekening.

Bij het belastbare feit invoer van goederen kan het zich voordoen dat het eventuele recht op aftrek van een belastingplichtige van de verschuldigde btw aan een ander toekomt, dan degene die de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen verschuldigd is geworden.

In situaties waarbij de belastingschuldige een belastingplichtige vervoerder of douane-expediteur is, die aangifte ten invoer doet op eigen naam, is het in het kader van het neutraliteitsbeginsel voor de hand liggend, dat het recht op aftrek van de btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt beoordeeld op grond van de situatie bij een andere belastingplichtige, namelijk de belastingplichtige die de goederen daadwerkelijk gebruikt. In het btw-systeem is het immers de bedoeling dat alleen een recht op aftrek wordt verleend van btw op goederen die worden gebruikt voor belaste prestaties.

In zoverre past een verplaatsing van de beoordeling van de eventuele btw-aftrek naar een andere belastingplichtige dan degene die de btw wordt verschuldigd, bij btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen mijns inziens in het btw-systeem. Bij de belastingplichtige die de goederen zelf gebruikt voor het verrichten van prestaties lijkt immers het beste te kunnen worden beoordeeld of de goederen worden gebruikt voor belaste prestaties. Een vervoerder die btw wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen gebruikt de goederen slechts om te vervoeren en daarmee een opbrengst te verkrijgen. Maar de goederen zelf zal de vervoerder normaliter niet gebruiken voor belaste prestaties met gebruik van die goederen, anders dan als hetgeen wordt vervoerd. En over gebruik van de goederen voor belaste prestaties zou het mijns inziens bij het recht op aftrek van btw die is verschuldigd in verband met het belastbare feit invoer van goederen in beginsel juist moeten gaan. Het HvJ heeft in het arrest in de zaak DSV Road A/S (II) overwogen dat aangezien de waarde van de vervoerde goederen geen deel uitmaakt van de kosten waaruit de prijzen zijn samengesteld die in rekening worden gebracht door een vervoerder wiens activiteit is beperkt tot het vervoeren van die goederen tegen vergoeding, niet is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van art. 168, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn.<sup>1432</sup>

Ik meen dat het verplaatsen van het recht op aftrek van btw ter zake van btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen in het btw-systeem in bepaalde gevallen noodzakelijk is.

Het zou mijns inziens aanbeveling verdienen dat in de Btw-richtlijn wordt vastgelegd dat als de belastingschuldige de goederen niet zelf gebruikt voor het verrichten van prestaties, het recht op aftrek van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen alleen mag worden genoten door degene die de goederen zelf gebruikt voor het verrichten van prestaties. Door een dergelijke regeling van het recht op aftrek van btw kan namelijk, gelet op het bijzondere karakter van het belastbare feit invoer van goederen, beter rekening worden gehouden met het gebruik van de goederen. Het kan dat de Btw-richtlijn reeds zodanig moet worden uitgelegd dat het recht op aftrek van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, als de belastingschuldige de goederen niet zelf gebruikt voor het verrichten van prestaties, alleen mag worden genoten door degene die de goederen zelf gebruikt voor het verrichten van prestaties. Zo dat niet het geval is, zou een dergelijke regeling aanbeveling verdienen en voor zover dat wel het geval is zou een vastlegging hiervan in de Btw-richtlijn duidelijkheid creëren.

Ik zou er voor willen pleiten dat er geen recht op aftrek van btw wordt verleend bij degene voor wie de goederen zijn bestemd, althans dat de btw wordt herzien, van btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, indien door diefstal een verschuldigdheid ontstaat van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

1432. HvJ 25 juni 2015, nr. C-187/14 (DSV Road A/S (II)), ECLI:EU:C:2015:421, punt 50.



## 23 *Afzien van boeking, terugbetaling en kwijtschelding*

### 23.1 INLEIDING

In dit hoofdstuk behandel ik het afzien van boeken, terugbetalen en kwijtschelden van douanerechten en het antwoord op de vraag in hoeverre daar voor de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen bij wordt aangesloten.

De formalisering van een belastingschuld als zodanig valt buiten dit onderzoek. Aangezien echter het afzien van boeken van een belastingschuld, terugbetaling en kwijtschelding wel voorwerp vormen van mijn onderzoek, ga ik in dit hoofdstuk ter omkadering van deze onderwerpen kort in op het boeken en het mededelen van een douaneschuld.

Na een inleiding over douanerechten (paragraaf 23.2), ga ik in op het boeken van een douaneschuld (paragraaf 23.3), het mededelen van een douaneschuld (paragraaf 23.4), het afzien van het boeken van een douaneschuld (paragraaf 23.5), en de regelingen met betrekking tot terugbetaling of kwijtschelding van douanerechten die zijn opgenomen in de artikelen 236 tot en met 239 van het CDW. In paragraaf 23.6 ga ik in op de regeling van art. 236 van het CDW en in paragraaf 23.7 ga ik in op de regelingen van de artikelen 237 tot en met 239 van het CDW. In paragraaf 23.8 behandel ik in hoeverre voor de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen voor wat betreft het afzien van boeken, terugbetaling en kwijtschelding wordt aangesloten bij het douanerecht. In paragraaf 23.9 volgt een samenvatting.

### 23.2 INLEIDING DOUANERECHTEN

Douanerechten worden geboekt en worden vervolgens medegedeeld. Het douanerecht kent wat betreft het boeken (registreren) van een douaneschuld de bijzonderheid dat op grond van art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW in een aantal gevallen een douaneschuld niet achteraf wordt geboekt, als er niet eerder was geboekt ten gevolge van een vergissing van de douaneautoriteiten die de belastingschuldige redelijkerwijs niet kon ontdekken en waarbij deze laatste zijnerzijds te goeder trouw heeft gehandeld en aan alle voorschriften van de geldende bepalingen op het gebied van de douaneaangifte heeft voldaan.

Daarnaast is karakteristiek aan de regeling van douanerechten in vergelijking met de regeling van de meeste andere belastingmiddelen, dat er op grond van het CDW regelingen bestaan met betrekking tot terugbetaling en kwijtschelding van douanerechten. De regeling inzake terugbetaling ziet op het terugbetalen

van betaalde douanerechten door de douaneautoriteiten. De regeling inzake kwijtschelding betreft het niet langer verschuldigd zijn van nog niet betaalde douanerechten. Terugbetaalde of kwijtgescholden douanerechten worden niet langer ingevorderd of de boeking wordt ongeldig verklaard.<sup>1433</sup> Met terugbetaling wordt bij douanerechten dus iets anders bedoeld, dan wat bijvoorbeeld in het btw-systeem een teruggaaf wordt genoemd omdat de periodieke aangifte op een negatief verschuldigd bedrag uitkomt.

In het douanerecht bestaan dus regelingen op grond waarvan de verschuldigheid van douanerechten uiteindelijk niet wordt gerealiseerd, doordat douanerechten niet worden geboekt of douanerechten worden terugbetaald of kwijtgescholden.

Buiten het douanerecht en buiten de btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen treft men bij mijn weten in Nederland geen geldende belastingregelingen aan die vrijwel overeenkomen met de regeling van het afzien van boeken bij vergissingen of met de regeling van terugbetaling of kwijtschelding.<sup>1434</sup>

De enige Nederlandse belastingregeling op landelijk niveau die iets van de elementen van de verderop te behandelen regeling van art. 239 van het CDW in zich lijkt te hebben is de regeling van de zogenoemde hardheidsclausule in art. 63 van de AWR.<sup>1435</sup> Op grond van dat artikel is de minister van Financiën bevoegd voor bepaalde gevallen of groepen van gevallen tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard die zich bij de toepassing van de belastingwet voordoen. Het recht op kwijtschelding of terugbetaling is in het douanerecht geregeld in het CDW. In art. 63 van de AWR wordt niet bepaald dat de minister van Financiën kwijtschelding of teruggaaf moet verlenen. Het artikel biedt slechts de bevoegdheid aan de minister van Financiën om tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard die zich bij de toepassing van de belastingwet voordoen.<sup>1436</sup> Een verschil tussen de regeling van art. 63 van de AWR en de regelingen van art. 236 en art. 239 van het CDW in het douanerecht is voorts, dat de regelingen op het gebied van kwijtschelding en terugbetaling in het douanerecht kunnen worden getoetst door de rechter.

1433. Art. 235 van het CDW.

1434. Veel gemeenten hanteren een kwijtscheldingsbeleid. Daarbij worden gemeentelijke heffingen kwijtgescholden bij belastingplichtigen die te weinig betalingscapaciteit hebben om de heffingen te kunnen betalen. Bij de in het douanerecht bedoelde regeling met betrekking tot kwijtschelding worden douanerechten kwijtgescholden vanwege bepaalde omstandigheden die te maken hebben met de ontstaansgeschiedenis van de belastingschuld. In beginsel worden douanerechten niet kwijtgescholden vanwege betalingsproblemen van de belastingschuldige.

1435. Volledigheidshalve wijs ik op de regeling met betrekking tot de herziening van ten onrechte of te veel gefactureerde btw, in het besluit van 6 december 2014 over de administratieve-, facturerings- en andere verplichtingen op het gebied van de omzetbelasting, nr. BLKB 2014-704M, Stcrt. 2014, 36166. Deze regeling vormt echter een uitwerking van verplichtingen op grond van de Btw-richtlijn.

1436. De bevoegdheid tot ambtshalve vermindering of teruggave is uitgewerkt in paragraaf 21 van het Besluit fiscaal Bestuursrecht van 7 januari 2015, nr. BLKB2015/62M. Stcrt. 2015, 959.

### 23.3 BOEKEN DOUANERECHTEN

Het boeken van douanerechten vindt plaats op grond van de artikelen 217 tot en met 219 van het CDW. Normaliter wordt een douaneschuld door de douaneautoriteiten berekend zodra de douaneautoriteiten over de nodige gegevens beschikken. Het berekende bedrag dient door de douaneautoriteiten te worden geboekt.<sup>1437</sup> Boeking houdt in dat de bevoegde douaneautoriteiten het exacte bedrag aan rechten bij invoer of bij uitvoer dat voortvloeit uit een douaneschuld registreren in de boekhouding of op iedere andere drager die als zodanig dienst doet.<sup>1438</sup>

Er zijn op deze verplichting tot boeking enkele uitzonderingen. De verplichting tot boeking geldt niet indien er een voorlopig antidumpingrecht of compenserend recht is ingesteld, wanneer het bedrag van de wettelijk verschuldigde rechten hoger is dan het bedrag dat op grond van een bindende tariefinlichting is vastgesteld, bij bedragen kleiner dan een bepaald bedrag,<sup>1439</sup> en bij het verstrekken zijn van de termijn binnen welke mededeling aan de schuldenaar moet worden gedaan.<sup>1440</sup> In art. 218 en 219 van het CDW wordt geregeld binnen welke termijn een douaneschuld moet worden geboekt. In art. 218 van het CDW wordt onder andere bepaald dat alle bedragen met betrekking tot goederen die tijdens een door de douaneautoriteiten vastgestelde periode van ten hoogste eenendertig dagen ten gunste van een zelfde persoon worden vrijgegeven, aan het einde van deze periode in één keer worden geboekt. Dit onder het voorbehoud dat betaling is gewaarborgd.

<sup>1437</sup> Art. 217 van het CDW.

<sup>1438</sup> HvJ 28 januari 2010, nr. C-264/08 (Direct Parcel Distribution Belgium BV), ECLI:EU:C:2010:43, Jur. blz. I-00731.

<sup>1439</sup> Lidstaten mogen op grond van art. 868 van het UCDW bepalen dat bedragen onder de tien ecu niet worden geboekt.

<sup>1440</sup> Het HvJ heeft in zijn arrest van 26 november 1998, nr. C-370/96 (Covita AVE), ECLI:EU:C:1998:567, Jur. blz. I-07711, duidelijk gemaakt dat het overschrijden van de boekingstermijn het recht tot navordering, ofwel boeking achteraf, niet doet vervallen, mits de navordering geschiedt binnen drie jaar na het ontstaan van de douaneschuld. De boekingstermijn heeft volgens het HvJ enkel tot doel te verzekeren dat de technische voorschriften voor de boeking van in- en uitvoerrechten door de bevoegde autoriteiten snel en op eenvormige wijze worden toegepast. De termijn waarin kan worden geboekt betreft de verhouding tussen de lidstaten en de Europese Gemeenschap (thans Europese Unie). Overschrijding van de boekingstermijn kan ertoe leiden dat de betrokken lidstaat verpagingsrente aan de Europese Gemeenschap moet betalen. Ook in de tekst van art. 217 van het CDW lijkt overigens te worden gesuggereerd dat het geen verplichting is om bij overschrijding van de termijn van boeking af te zien: "De douaneautoriteiten mogen afzien van de boeking van bedragen aan rechten waarvan de schuldenaar, overeenkomstig art. 221, lid 3, niet in kennis mag worden gesteld omdat de termijn daarvoor is verstreken." De lidstaten stellen nadere voorschriften vast voor de boeking van de bedragen aan rechten. Deze voorschriften kunnen verschillen naar gelang de douaneautoriteiten, rekening houdend met de omstandigheden waaronder de douaneschuld is ontstaan, er al dan niet van zijn verzekerd dat de genoemde bedragen zullen worden betaald.

Geboekte douanerechten<sup>1441</sup> moeten op grond van art. 221 van het CDW worden medegedeeld aan de schuldenaar. De termijn waarbinnen door de douaneautoriteiten moet worden medegedeeld, loopt tot drie jaar na het tijdstip waarop de douaneschuld ontstaat.<sup>1442</sup> Indien het verschuldigde bedrag aan rechten ter informatie in de douaneaangifte is vermeld, kunnen de douaneautoriteiten overigens bepalen dat slechts mededeling wordt gedaan, indien het vermelde bedrag aan rechten afwijkt van het door de autoriteiten vastgestelde bedrag.<sup>1443</sup> De termijn waarbinnen mededeling moet worden gedaan nadat de douaneschuld is ontstaan, wordt geschorst door het instellen van bezwaar en beroep. Bij strafrechtelijk vervolgbare handelingen kan een langere termijn gelden. Wanneer de douaneschuld is ontstaan als gevolg van een handeling die op het tijdstip waarop zij werd verricht strafrechtelijk vervolgbaar was, mag de mededeling van de wettelijk verschuldigde bedragen, in overeenstemming met de in geldende nationale bepalingen daartoe gestelde voorwaarden, nog na het verstrijken van de termijn van drie jaar aan de schuldenaar worden gedaan.<sup>1444</sup> In de Nederlandse regelgeving is de mededelingstermijn bij het ontstaan van een douaneschuld bij strafrechtelijk vervolgbare handelingen vastgesteld op vijf jaar in plaats van de normale termijn bij niet strafrechtelijk vervolgbare handelingen van drie jaar, tenzij het gaat om personen wier handelen of nalaten niet was gericht op ontduiking van de rechten bij invoer.<sup>1445</sup> In het arrest in de zaak *meico-Fell*<sup>1446</sup> heeft het HvJ overwogen dat de uitdrukking “strafrechtelijk vervolgbare handeling” betrekking heeft op handelingen die in de rechtsorde van de lidstaat waarvan de bevoegde autoriteiten navorderen, als strafbare feiten in de zin van het nationale strafrecht worden aangemerkt. Bij overtredingen waarvoor uitsluitend een bestuurlijke boete kan worden opgelegd, bestaat geen mogelijkheid tot termijnverlenging.<sup>1447</sup> In het arrest in de zaak *ZF Zefeser - Importação e Exportação de Produtos Alimentares Lda*<sup>1448</sup> ging het over een boeking meer dan drie jaar na de invoer van goederen in een geval waarin strafvervolgning was ingesteld, maar waarbij de verdachten deels op grond van verjaring en deels wegens gebrek aan bewijs waren vrijgesproken. Het HvJ overweegt in de zaak *Zefeser - Importação e Exportação de Produtos Alimentares Lda* dat het niet gaat om een strafrechtelijke veroordeling of vervolging, maar om het begaan van een handeling die strafrechtelijk vervolgbaar is. De kwalifi-

1441. Een douaneschuld kan slechts rechtsgeldig worden medegedeeld indien de douaneschuld tevoren is geboekt. HvJ 16 juli 2009, nrs. C-124/08 en C-125/08 (Gilbert Snauwaert e.a.), ECLI:EU:C:2009:469, Jur. blz. I-06793. Indien niet van tevoren is geboekt, kan de douaneschuld alsnog worden geboekt en medegedeeld met inachtneming van de verjaringsregels. HvJ 28 januari 2010, nr. C-264/08 (Direct Parcel Distribution Belgium BV), ECLI:EU:C:2010:43, Jur. blz. I-00731. Ook bij boeking achteraf moet de douaneschuld worden medegedeeld.

1442. Het tijdstip waarop de douaneschuld ontstaat, is geregeld in art. 214 van het CDW.

1443. Art. 221, tweede lid, van het CDW. Overigens is het niet zo dat dan een mededeling geheel achterwege blijft: de vrijgave van de goederen geldt als mededeling.

1444. Art. 221, vierde lid, van het CDW.

1445. Art. 7:7, eerste lid, van de Algemene douanewet.

1446. HvJ 27 november 1991, nr. C-273/90 (*Meico-Fell*), ECLI:EU:C:1991:446, Jur. blz. I-05569.

1447. Vergelijk conclusie advocaat-generaal De Wit 28 maart 2007, nr. 41 311, ECLI:NL:PHR:2008:BA3303, gepubliceerd onder HR 8 augustus 2008, BNB 2008/292 m.nt. Van Brummelen.

1448. HvJ 18 december 2007, nr. C-62/06 (*ZF Zefeser - Importação e Exportação de Produtos Alimentares Lda*), ECLI:EU:C:2007:811, Jur. blz. I-11995.

catie als strafrechtelijk vervolgbare handeling behoort tot de bevoegdheid van de douaneautoriteiten die het juiste bedrag van de betrokken in- of uitvoerrechten moeten bepalen. Het HvJ heeft in het arrest in de gevoegde zaken Gilbert Snauwaert e.a. en Géry Deschaumes<sup>1449</sup> overwogen dat art. 221, derde lid, van het CDW aldus moet worden uitgelegd, dat de douaneautoriteiten na het verstrijken van de termijn van drie jaar rechtsgeldig tot mededeling van het bedrag van de wettelijk verschuldigde rechten aan de schuldenaar kunnen overgaan, wanneer zij als gevolg van een strafrechtelijk vervolgbare handeling niet in staat waren het juiste bedrag van die rechten vast te stellen, ook wanneer de betreffende schuldenaar de betrokken handeling niet heeft gepleegd. Van Slooten<sup>1450</sup> meent dat het Nederlandse art. 7:7, tweede lid, van de Algemene Douanewet als gevolg van dit arrest niet in overeenstemming is met de uitleg zoals gegeven door het HvJ en dat in overeenstemming met het arrest in de zaak Naamloze Vennootschap Simmenthal<sup>1451</sup> art. 7:7, tweede lid, van de Algemene Douanewet<sup>1452</sup> buiten toepassing moet blijven. Art. 7:7, tweede lid, van de Algemene Douanewet blijft volgens Van Slooten wel gelden ten aanzien van btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.<sup>1453 1454</sup>

## 23.5 (NIET-)BOEKEN ACHTERAF

### 23.5.1 Inleiding

Voor zover er niet is geboekt binnen de termijnen van de artikelen 218 en 219 van het CDW is geboekt, of ingeval er een te laag bedrag is geboekt, worden in art. 220 van het CDW regels gegeven over het boeken achteraf. Indien er niet is geboekt binnen de termijnen van de artikelen 218 en 219 van het CDW, zijn er aparte regels waarbinnen de douaneautoriteiten alsnog tot boeking achteraf kunnen overgaan. Boeken achteraf kan bijvoorbeeld plaatsvinden indien na het binnenbrengen van goederen in het douanegebied een controle op de gebruikte certificaten wordt ingesteld.<sup>1455</sup>

In een aantal gevallen blijft boeking achteraf op grond van art. 220 van het CDW achterwege. Vanzelfsprekend wordt er niet tot boeking achteraf overgegaan in gevallen waarin al op grond van art. 217 van het CDW van boeking had moeten worden afgezien. Er wordt voorts niet tot boeking achteraf overgegaan, wanneer het oorspronkelijke besluit om de rechten niet te boeken, of om een lager bedrag te boeken dan het wettelijk verschuldigde bedrag, is genomen op grond van algemene bepalingen die naderhand bij een rechterlijke uitspraak ongeldig zijn

1449. HvJ 16 juli 2009, nrs. C-124/08 en C-125/08 (Gilbert Snauwaert e.a.), ECLI:EU:C:2009:469, Jur. blz. I-06793.

1450. Van Slooten 2009, blz. 12-15.

1451. HvJ 9 maart 1978, nr. 106/77 (Naamloze Vennootschap Simmenthal), ECLI:EU:C:1978:49, NJ 1978, 656.

1452. De tekst van het tweede lid luidt: 'Het eerste lid is niet van toepassing ten aanzien van personen wier handelen of nalaten niet was gericht op ontduiking van de rechten bij invoer'.

1453. Van Slooten 2009, blz. 12-15.

1454. Overigens geldt in Nederland bij verschuldigdheid van de btw op de aangifte op grond van art. 23 van de Wet de gebruikelijke btw-regels waarbij gedurende vijf jaar kan worden nageheven.

1455. HvJ 11 december 1980, nr. 827/79 (Firma Ciro Acampora), ECLI:EU:C:1980:287, Jur. blz. 03731.



verklaard.<sup>1456</sup> Ook wordt niet tot boeking achteraf overgegaan indien de rechten kleiner zijn dan een bepaald bedrag.

Op grond van art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW wordt ook niet overgegaan tot boeking achteraf, wanneer het wettelijk verschuldigde bedrag aan rechten niet is geboekt ten gevolge van een vergissing van de douaneautoriteiten zelf die de belastingschuldige redelijkerwijze niet kon ontdekken en waarbij deze laatste zijnerzijds te goeder trouw heeft gehandeld en aan alle voorschriften van de geldende bepalingen op het gebied van de douaneaangifte heeft voldaan. Bedragen die niet worden nagevorderd ten gevolge van een vergissing van de douaneautoriteiten komen voor rekening van de lidstaat.<sup>1457</sup> De betreffende lidstaat dient die bedragen namelijk wel te voldoen aan de Europese Unie. In paragraaf 23.5.2 ga ik nader in op de voorwaarden van art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW.

### 23.5.2 Voorwaarden art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, CDW

#### 23.5.2.1 Inleiding

Er zijn drie cumulatieve voorwaarden voor toepassing van art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW. Indien wordt voldaan aan die drie voorwaarden heeft een belanghebbende er recht op dat niet wordt nagevorderd.<sup>1458</sup>

Er moet 1) sprake zijn van een vergissing van de douaneautoriteiten zelf die 2) de belastingschuldige redelijkerwijze niet kon ontdekken en waarbij deze laatste te goeder trouw heeft gehandeld en 3) waarbij de belastingschuldige aan alle voorschriften van de geldende bepalingen op het gebied van de douaneaangifte heeft voldaan.

Ik beschouw de vereisten dat belanghebbende de vergissing redelijkerwijs niet kon ontdekken en te goeder trouw heeft gehandeld, in overeenstemming met de rechtspraak van het HvJ, als één voorwaarde.<sup>1459</sup> Overigens lijkt de goede trouw ook aan de derde voorwaarde te koppelen. Van iemand die te goeder trouw is, zal in het algemeen toch mogen worden verwacht dat die aan de voorschriften voldoet waarbij diegene niet beter wist.

Ik zal in de paragrafen 23.5.2.2 tot en met 23.5.2.5 beschrijven hoe de voorwaarden van art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW, in de jurisprudentie zijn uitgewerkt. In paragraaf 23.5.2.2 ga ik in op de voorwaarde dat er sprake moet zijn van een vergissing van de douaneautoriteiten zelf. In paragraaf 23.5.2.3 ga ik in op de voorwaarde dat de belastingschuldige redelijkerwijs de vergissing niet kon ontdekken en te goeder trouw was. In paragraaf

1456. Op grond van het CDW wordt niet vereist dat er in dit geval sprake moet zijn van goede trouw van de belastingschuldige. In de literatuur wordt wel bepleit dat de douaneschuldenaar in goede trouw op de regels moet hebben vertrouwd. Zie Figgenger 2001, blz. 29.

1457. HvJ 15 november 2005, nr. C-392/02 (Commissie/Denemarken), ECLI:EU:C:2005:683, Jur. blz. I-09811.

1458. HvJ 22 oktober 1987, nr. 314/85 (Foto-Frost), ECLI:EU:C:1987:452, NJ 1989, 728; HvJ 27 juni 1991, nr. C-348/89 (Mecanarte-Metalúrgica da Lagao Ld<sup>a</sup>), ECLI:EU:C:1991:278, NJ 1993, 753; HvJ 1 april 1993, nr. C-250/91 (Société Hewlett Packard France), ECLI:EU:C:1993:134, Jur. blz. I-01819.

1459. HvJ 22 oktober 1987, nr. 314/85 (Foto-Frost), ECLI:EU:C:1987:452, NJ 1989, 728, punt 25.

23.5.2.4 ga ik in op de voorwaarde dat er moet worden voldaan aan de geldende bepalingen op het gebied van de douaneaangifte. In paragraaf 23.5.2.5 ga ik in op de procedures die gelden bij het vaststellen of er sprake is van een situatie als bedoeld in art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW. De beschreven jurisprudentie is zowel van belang voor de toepassing van art. 220 van het CDW als voor de toepassing van art. 236 van het CDW.

#### 23.5.2.2 *Vergissing van de douaneautoriteiten*

De eerste voorwaarde is, dat er sprake moet zijn van een vergissing van de douaneautoriteiten zelf. De vraag rijst wat moet worden verstaan onder de bevoegde douaneautoriteiten.<sup>1460</sup> Men kan zich afvragen of dat ook de douaneautoriteiten zijn van landen waar in het kader van de uitvoering van een overeenkomst mee wordt samengewerkt. Het HvJ heeft prejudiciële vragen beantwoord over certificaten van oorsprong in het kader van een overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap (thans Europese Unie) en Zwitserland op grond waarvan een certificaat van oorsprong geldt als bewijs van een preferentiële regeling. Het HvJ heeft in het arrest *Sàrl “Les Rapides Savoyards” e.a.*,<sup>1461</sup> waar de prejudiciële vragen en de beantwoording overigens niet zagen op de mogelijkheid tot boeken achteraf, overwogen dat de goede werking van het mechanisme uit de overeenkomst pas is verzekerd als de douaneautoriteiten van het land van invoer van de goederen de door de autoriteiten van het land van uitvoer van de goederen wettig uitgebrachte beoordelingen erkent. Die beslissingen moeten worden erkend zodat de Europese Gemeenschap op haar beurt van de autoriteiten van de landen die met haar vrijhandelsovereenkomsten hebben gesloten, de eerbiediging kan eisen van besluiten van de douaneautoriteiten der lidstaten.<sup>1462</sup> In dit arrest wordt (nog) niet erkend dat de buitenlandse autoriteit onder de bevoegde autoriteiten valt, maar is slechts sprake van de erkenning van een beslissing van een buitenlandse autoriteit in het kader van een gesloten overeenkomst.

Uit het arrest van het HvJ in de zaak *Société Hewlett Packard France*<sup>1463</sup> volgt, dat het moet gaan om een vergissing van de tot navordering bevoegde autoriteiten. Hieronder vallen niet de autoriteiten van een andere lidstaat die een onjuiste tariefinlichting hebben verstrekt. Dit arrest handelde overigens over een periode toen er nog geen andere lidstaten bindende tariefinlichtingen bestonden.

Elke autoriteit die in het kader van zijn bevoegdheden gegevens verstrekt die in aanmerking worden genomen bij de navordering van douanerechten moet worden beschouwd als “bevoegde autoriteit”, zo volgt uit het arrest van het HvJ in de zaak *Mecanarte-Metalúrgica da Lagao Ld<sup>a</sup>*. Dit geldt in het bijzonder voor de douaneautoriteiten van de lidstaat van uitvoer van de goederen die optreden

1460. In art. 4, derde lid, van het CDW wordt bepaald dat de douaneautoriteiten de autoriteiten zijn die onder meer bevoegd zijn voor de toepassing van de douanewetgeving.

1461. HvJ 12 juli 1984, nr. 218/83 (*Sàrl “Les Rapides Savoyards e.a.”*), ECLI:EU:C:1984:275, Jur. blz. 03105.

1462. Overigens kan de lidstaat van invoer van goederen ook andere bewijzen dan oorsprongscertificaten in aanmerking nemen, indien het land van uitvoer van goederen niet in staat is de controle van de oorsprongscertificaten naar behoren te verrichten, HvJ 7 december 1993, nr. C-12/92 (*Edmond Huygen e.a.*), ECLI:EU:C:1993:914, Jur. blz. I-06381.

1463. HvJ 1 april 1993, nr. C-250/91 (*Société Hewlett Packard France*), ECLI:EU:C:1993:134, Jur. blz. I-01819.

ten aanzien van de douaneverklaring.<sup>1464</sup> Indien de Europese Gemeenschap (thans de Europese Unie) de autoriteiten van landen waarmee de Europese Gemeenschap een overeenkomst sluit betreft bij maatregelen voor de controle van de oorsprong van goederen en van de andere op het certificaat van oorsprong vermelde gegevens, dan kunnen deze autoriteiten bij de belastingschuldige een gewettigd vertrouwen wekken.<sup>1465</sup>

In zijn arrest in de zaak *Mecanarte-Metalúrgica da Lagao Ld*<sup>1466</sup> overwoog het HvJ dat de in art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW bedoelde vergissingen alle vergissingen omvatten inzake de uitlegging of de toepassing van de voorschriften betreffende de rechten bij invoer of bij uitvoer, die de belastingschuldige niet redelijkerwijze kon ontdekken, wanneer zij het gevolg zijn van een actieve gedraging. Uitgesloten zijn daarom naar het oordeel van het HvJ de vergissingen die zijn veroorzaakt door onjuiste verklaringen van de belastingschuldige, behoudens de gevallen waarin de onjuistheid van die verklaringen slechts het gevolg zou zijn van door de bevoegde autoriteiten verstrekte onjuiste gegevens waaraan die autoriteiten zijn gebonden.

In het arrest van het HvJ in de zaak *Foto-Frost*<sup>1467</sup> handelde het over een aangifte ten invoer die alle vereiste feitelijke gegevens voor de toepassing van de betreffende regeling bevatte. Deze gegevens waren juist. Onder deze omstandigheden kunnen bij een latere controle geen nieuwe feiten aan het licht komen en moet indien er te weinig douanerechten zijn geheven het niet boeken worden toegeschreven aan een vergissing van de douaneautoriteiten bij de toepassing van de regeling. Aan de eerste voorwaarde voor toepassing van art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW is dan voldaan. Een nadere uitwerking hiervan bevat het arrest van het HvJ in de zaak *Société Hewlett Packard France*.<sup>1468</sup> Er is naar het oordeel van het HvJ sprake van een vergissing van de douaneautoriteiten, wanneer alle ingediende douaneaangiften volledig waren in die zin dat zij met name, naast de aangegeven onjuiste tariefpost, de beschrijving van de goederen volgens de specificaties van de nomenclatuur bevatten en met name wanneer gedurende een betrekkelijk lange periode een groter aantal importen heeft plaatsgevonden, zonder dat er met betrekking tot de tariefpost ooit bezwaar is gemaakt.

Uit het arrest van het HvJ in de zaak *Top Hit Holzvertrieb GmbH*<sup>1469</sup> volgt dat er bij een verkeerde tariefindeling op de aangifte sprake kan van zijn een vergissing, indien de douaneautoriteiten de goederen hebben onderzocht.

1464. HvJ 27 juni 1991, nr. C-348/89 (*Mecanarte-Metalúrgica da Lagao Ld*), ECLI:EU:C:1991:278, NJ 1993, 753.

1465. HvJ 14 mei 1996, nrs. C-153/94 en C-204/94 (*Faroe Seefood Co. Ltd e.a.*), ECLI:EU:C:1996:198, Jur. blz. I-02465.

1466. HvJ 27 juni 1991, nr. C-348/89 (*Mecanarte-Metalúrgica da Lagao Ld*), ECLI:EU:C:1991:278, NJ 1993, 753.

1467. HvJ 22 oktober 1987, nr. 314/85 (*Foto-Frost*), ECLI:EU:C:1987:452, NJ 1989, 728. Dit arrest zag overigens zowel op douanerechten als op btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

1468. HvJ 1 april 1993, nr. C-250/91 (*Société Hewlett Packard France*), ECLI:EU:C:1993:134, Jur. blz. I-01819.

1469. HvJ 23 mei 1989, nr. 378/87 (*Top Hit Holzvertrieb GmbH*), ECLI:EU:C:1989:209, Jur. blz. 01359.

De belastingschuldige draagt de bewijslast dat certificaten van oorsprong terecht zijn afgegeven wanneer de douaneautoriteiten in de onmogelijkheid verkeren bij controle achteraf na te gaan of een certificaat van oorsprong is gebaseerd op een juiste weergave van de feiten, bijvoorbeeld indien de betreffende documentatie niet meer is bewaard<sup>1470</sup> of als de documentatie niet beschikbaar is omdat de exporteur zijn of haar bedrijf heeft gestaakt.<sup>1471</sup>

Een gedeelte van de jurisprudentie over art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, en de hierna nog te behandelen artikelen 236 en 239 van het CDW ziet op certificaten van oorsprong die achteraf vals, of niet juist, blijken te zijn. De certificaten van oorsprong hangen samen met tariefvoordelen voor de douanerechten. Voor de btw hebben certificaten van oorsprong weinig belang, omdat de hoogte van het van toepassing zijnde btw-tarief niet afhangt van de oorsprong van de goederen.

De voorwaarde dat er sprake is van een vergissing kan niet vervuld worden geacht, wanneer de bevoegde autoriteiten zijn misleid, in het bijzonder met betrekking tot de oorsprong van de goederen, door onjuiste verklaringen van de belastingschuldige waarvan zij de geldigheid niet hoeven te controleren of beoordelen. Naar het oordeel van het HvJ is het in een dergelijk geval de belastingschuldige die het risico moet dragen dat voortvloeit uit een handelsdocument dat bij een latere controle vals blijkt te zijn.<sup>1472</sup> Naar het oordeel van het College van beroep voor het bedrijfsleven<sup>1473</sup> is er geen sprake van een vergissing, als de douaneautoriteiten bij valse certificaten geen onderzoek hebben ingesteld naar de echtheid van de certificaten. Er is ook naar het oordeel van de Tariefcommissie geen sprake van een vergissing wanneer valse certificaten eerst worden aanvaard en pas achteraf wordt geconstateerd dat ze vals zijn.<sup>1474</sup> Er is naar het oordeel van de Tariefcommissie geen vergissing als (valse) certificaten bij een algemene controle geloofwaardig lijken. Hieruit lijkt te volgen dat er wel sprake zou kunnen zijn van een vergissing als de ongerechtigheid bij een algemene controle duidelijk naar voren zou moeten komen.<sup>1475</sup> Overigens zal in dergelijke gevallen de douaneschuldenaar de fout vermoedelijk ook kunnen ontdekken, zodat in dat geval niet aan alle voorwaarden van art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW, lijkt te worden voldaan.<sup>1476</sup>

In art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW wordt bepaald, dat wanneer de preferentiële status van de goederen aan de hand van een systeem van administratieve samenwerking wordt vastgesteld waarbij instanties van een

1470. HvJ 9 maart 2006, nr. C-293/04 (Beemsterboer Coldstore Services BV), ECLI:EU:C:2006:162, Jur. blz. I-02263.

1471. HvJ 8 november 2012, nr. C-438/11 (Lagura Vermögensverwaltung GmbH), ECLI:EU:C:2012:703.

1472. HvJ 27 juni 1991, nr. C-348/89 (Mecanarte-Metalúrgica da Lagao Ld<sup>a</sup>), ECLI:EU:C:1991:278, NJ 1993, 753 en HvJ 13 november 1984, nrs. 98/83 en 230/83 (Van Gend & Loos NV en Expeditiebedrijf Wim Bosman BV), ECLI:EU:C:1984:342, Jur. blz. 03763.

1473. College van beroep voor het bedrijfsleven 21 februari 1992, nr. 89/2294/060/013, UTC 1992/24 m.nt. Possen.

1474. Tariefcommissie 21 november 1995, nr. 13 262, UTC 1996/8.

1475. Vergelijk Figgeneer 2001, blz. 41-44.

1476. Vergelijk Figgeneer 2001, blz. 44.

derde land betrokken zijn, de afgifte door de instanties van het derde land van een onjuist certificaat wordt aangemerkt als een vergissing die redelijkerwijze niet kon worden ontdekt.<sup>1477</sup> In art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW is geregeld dat de afgifte van een onjuist certificaat niet als een vergissing wordt aangemerkt, wanneer het certificaat gebaseerd is op een onjuiste weergave van de feiten door de exporteur, behalve indien met name de instanties die het certificaat afgaven klaarblijkelijk wisten of hadden moeten weten dat de goederen niet voor preferentiële behandeling in aanmerking kwamen.

### 23.5.2.3 *Redelijkerwijze niet kon ontdekken*

De tweede voorwaarde houdt in dat de belastingschuldige de vergissing redelijkerwijze niet kon ontdekken en te goeder trouw heeft gehandeld.

Bij de vaststelling of de belastingschuldige de vergissing van de bevoegde douaneautoriteiten kon ontdekken moet worden gelet op de aard van de vergissing, de beroepservaring van de betrokken marktdeelnemer en de mate van de door deze betrachtte zorgvuldigheid.<sup>1478</sup>

Bij de beoordeling van de aard van de vergissing moet worden nagegaan of de betrokken regeling ingewikkeld is, of dat de betrokken regeling integendeel zo eenvoudig is dat bij onderzoek van de feiten de vergissing gemakkelijk kan worden ontdekt.<sup>1479</sup> In een geval waarin een ondernemer tot tweemaal toe van de douaneautoriteiten de bevestiging kreeg dat de (in feite onjuiste) opvatting waarop de tariefbehandeling was gebaseerd de juiste was, vormde deze herhaalde vergissing van de douaneautoriteiten een aanwijzing dat het op te lossen probleem ingewikkeld was.<sup>1480</sup>

Indien een situatie onduidelijk is, zowel gelet op de rechtspraak van het HvJ als gelet op de rechtspraak van nationale rechterlijke instanties kan naar het oordeel van het HvJ niet in redelijkheid het standpunt worden ingenomen dat een belanghebbende de vergissing van de douaneautoriteiten had kunnen ontdekken.<sup>1481</sup>

1477. Het is overigens opvallend dat bij dit afgeven van een onjuist certificaat kennelijk, althans gelet op de tekst van het CDW, niet meer apart wordt getoetst of belanghebbende het had kunnen ontdekken. Het moet gaan om een certificaat dat is afgegeven op basis van juiste informatie. Daarmee lijkt aan de eerste en derde voorwaarde te worden voldaan. Maar het enkele afgeven van een certificaat lijkt op zichzelf nog niet mee te hoeven brengen dat de belanghebbende het niet heeft hoeven ontdekken. Ik wijs in dit verband op het arrest HvJ 22 oktober 1987, nr. 314/85 (Foto-Frost), ECLI:EU:C:1987:452, NJ 1989, 728. Uit het gegeven dat een aangifte ten invoer alle vereiste feitelijke gegevens voor de toepassing van de betreffende regeling bevat leidt het HvJ af dat aan de eerste voorwaarde is voldaan. De tweede voorwaarde wordt in het arrest vervolgens apart behandeld.

1478. HvJ 26 juni 1990, nr. C-64/89 (Deutsche Fernsprecher GmbH), ECLI:EU:C:1990:261, Jur. blz. I-02535; HvJ 8 april 1992, nr. C-371/90 (Beirafrio - Indústria de Produtos Alimentares Ld<sup>a</sup>), ECLI:EU:C:1992:175, Jur. blz. I-02715; HvJ 16 juli 1992, nr. C-187/91 (Société coopérative Belovo), ECLI:EU:C:1992:333, Jur. blz. I-04937 en HvJ 1 april 1993, nr. C-250/91 (Société Hewlett Packard France), ECLI:EU:C:1993:134, Jur. blz. I-01819.

1479. HvJ 26 juni 1990, nr. C-64/89 (Deutsche Fernsprecher GmbH), ECLI:EU:C:1990:261, Jur. blz. I-02535.

1480. HvJ 26 juni 1990, nr. C-64/89 (Deutsche Fernsprecher GmbH), ECLI:EU:C:1990:261, Jur. blz. I-02535.

1481. HvJ 22 oktober 1987, nr. 314/85 (Foto-Frost), ECLI:EU:C:1987:452, NJ 1989, 728.

Bij een beroepsmatig handelende marktdeelnemer moet worden nagegaan of er omstandigheden zijn waaronder zelfs een dergelijke marktdeelnemer mag vertrouwen op de juistheid van zijn douaneaangifte.<sup>1482</sup> Dergelijke omstandigheden kunnen zijn het afgaan op een tariefinlichting van een tot een groep behorende vennootschap, waarbij de in de douaneaangifte vermelde tariefindeling door de tot navordering bevoegde douaneautoriteiten gedurende een betrekkelijk lange periode niet is betwist.

Communautaire tariefbepalingen vormen vanaf bekendmaking in het Publicatieblad het enige ter zake positieve recht, dat iedereen wordt geacht te kennen.<sup>1483</sup> De verplichting om het Publicatieblad te raadplegen geldt niet enkel voor professionele marktdeelnemers met als voornaamste werkgebied de invoer van goederen en de uitvoer van goederen, maar ook voor hen die een zekere ervaring hebben opgedaan met de invoer van de betrokken goederen.<sup>1484</sup> Het niet toepassen door de douaneautoriteiten van openbaar gemaakte Unieregelgeving leidt daarom niet tot het afzien van een boeking achteraf.

Wat de zorgvuldigheid betreft, het derde en laatste aspect bij de beoordeling of de belastingplichtige de vergissing redelijkerwijs had kunnen ontdekken en te goeder trouw heeft gehandeld: wanneer een marktdeelnemer twijfelt, dient hij navraag te doen en alle mogelijke opheldering te verkrijgen om te verifiëren of de twijfel al dan niet terecht is.<sup>1485</sup> Aan de voorwaarde van zorgvuldigheid wordt voldaan, ingeval er wegens het bestaan van een tariefindeling van een tot dezelfde groep behorende vennootschap gedurende een betrekkelijk lange periode geen twijfel werd gekoesterd.

#### 23.5.2.4 *Voldoen aan voorschriften*

Als derde voorwaarde geldt dat de belanghebbende aan alle voorschriften van de geldende bepalingen op het gebied van de douaneaangifte heeft voldaan. Deze voorwaarde houdt in, dat de aangever verplicht is, de bevoegde douaneautoriteiten alle noodzakelijke inlichtingen te verschaffen die door de Unieregeling en door de eventueel tot aanvulling of uitvoering daarvan vastgestelde nationale voorschriften worden verlangd en die noodzakelijk zijn voor de door de aangever gewenste douanebehandeling van de betrokken goederen.<sup>1486</sup> Deze verplichting geldt alleen ten aanzien van gegevens die de aangever redelijkerwijze kan kennen en verkrijgen, en het volstaat dus dat die gegevens, ook al zijn zij onjuist, te goeder trouw zijn verschaft.<sup>1487</sup>

De goederen moeten op de aangifte in voldoende nauwkeurige bewoordingen worden omschreven om de douaneautoriteiten in staat te stellen de goederen

1482. HvJ 1 april 1993, nr. C-250/91 (Société Hewlett Packard France), ECLI:EU:C:1993:134, Jur. blz. I-01819.

1483. HvJ 12 juli 1989, nr. 161/88 (Friedrich Binder GmbH & Co. KG), ECLI:EU:C:1989:312, Jur. blz. 02415.

1484. GvEA 5 juni 1996, nr. T-75/95 (Günzler Aluminium GmbH), ECLI:EU:T:1996:74, Jur. blz. II-00497.

1485. HvJ 1 april 1993, nr. C-250/91 (Société Hewlett Packard France), ECLI:EU:C:1993:134, Jur. blz. I-01819.

1486. HvJ 1 april 1993, nr. C-250/91 (Société Hewlett Packard France), ECLI:EU:C:1993:134, Jur. blz. I-01819 en HvJ 23 mei 1989, nr. 378/87 (Top Hit Holzvertrieb GmbH), ECLI:EU:C:1989:209, Jur. blz. 01359.

1487. HvJ 1 april 1993, nr. C-250/91 (Société Hewlett Packard France), ECLI:EU:C:1993:134, Jur. blz. I-01819;

HvJ 27 juni 1991, nr. C-348/89 (Mecanarte-Metalúrgica da Lagao Ld<sup>a</sup>), ECLI:EU:C:1991:278, NJ 1993, 753.

in te delen. Het HvJ heeft overwogen dat als goederen in de aangifte niet voldoende nauwkeurig worden omschreven, niet wordt voldaan aan alle voorschriften voor de geldende douaneaangifte.

#### 23.5.2.5 *Procedures*

Veelal moeten de nationale autoriteiten de Commissie raadplegen alvorens zij op grond van art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW af te mogen zien van het boeken van een douaneschuld.<sup>1488</sup> Er zijn drie soorten gevallen waarbij deze verplichting bestaat. Alle drie de soorten gevallen zien alleen op situaties waarin de douaneautoriteiten menen dat er sprake is van een geval als bedoeld in art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW. Indien de douaneautoriteiten van oordeel zijn dat de vergissing die is begaan in de zin van art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW een vergissing vormt van de Commissie, dienen de douaneautoriteiten de zaak voor te leggen aan de Commissie. Voorts dienen de douaneautoriteiten de zaak voor te leggen aan de Commissie indien het niet geïnde bedrag meer dan € 500.000 bedraagt. Ten slotte dient een zaak aan de Commissie te worden voorgelegd, indien er wordt overwogen een douaneschuld niet te boeken naar aanleiding van een communautaire missie. Dus kort samengevat wordt een zaak voorgelegd aan de Commissie, als de douaneautoriteiten menen dat er sprake is van een situatie als bedoeld in art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW, en (cumulatief) als de Commissie zelf een fout heeft gemaakt, als het belang relatief groot is, of als er sprake is geweest van een communautaire missie. Overigens kan een verwijzing naar de Commissie achterwege blijven indien de Commissie een beschikking heeft genomen in een geval waarin zich feitelijk en juridisch vergelijkbare omstandigheden hebben voorgedaan, of als al een geval dat feitelijk en juridisch vergelijkbaar is bij de Commissie is ingeleid.<sup>1489</sup> Ook blijft voorlegging aan de Commissie achterwege indien er een preferentiële tariefregeling is toegepast en de vastgestelde grenzen al bij aanvaarding van de douaneaangifte waren bereikt, maar dat bereiken van die grenzen nog niet passend was bekendgemaakt.<sup>1490</sup> In dat geval moet de belastingschuldige wel te goeder trouw hebben gehandeld en wat de douaneaangifte betreft aan alle geldende bepalingen hebben voldaan. Tegen een beschikking van de Commissie inhoudende dat de douaneautoriteiten achteraf moeten boeken, kan door een belanghebbende op grond van art. 256 van het VWEU beroep worden ingesteld bij het HvJ.

Als de douaneautoriteiten een douaneschuld achteraf boeken omdat de douaneautoriteiten van mening zijn dat er niet wordt voldaan aan de voorwaarden van art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW, zal door belanghebbende bezwaar kunnen worden gemaakt tegen de boeking achteraf. De termijn om in bezwaar te gaan moet worden geregeld in het nationale recht

<sup>1488</sup> Art. 871 van het UCDW.

<sup>1489</sup> Bij de beschikking in de vergelijkbare zaak dat niet tot boeking achteraf behoeft te worden overgegaan kan de Commissie op grond van art. 875 van het UCDW voorwaarden vaststellen, waaronder de lidstaten niet tot boeking achteraf van rechten behoeven over te gaan in gevallen waarin zich feitelijk en juridisch vergelijkbare omstandigheden voordoen.

<sup>1490</sup> Art. 869, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het UCDW.

en bedraagt in Nederland zes weken. Indien door de douaneautoriteiten niet aan het bezwaar wordt tegemoetgekomen, kan belanghebbende in beroep gaan bij de nationale rechter.<sup>1491</sup> Het is mogelijk dat de rechter van oordeel is dat op grond van art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW niet achteraf geboekt had mogen worden. De rechter kan dan bepalen dat niet achteraf geboekt had mogen worden. De nationale rechterlijke instantie hoeft voor deze beslissing niet de Commissie te raadplegen.<sup>1492</sup> Dit is opvallend, omdat dit gevallen kunnen betreffen die normaliter indien de douaneautoriteiten hadden willen besluiten niet te boeken door de Commissie zouden zijn beoordeeld. Indien de nationale rechterlijke instantie na een beslissing van de douaneautoriteiten om niet te boeken besluit dat er niet achteraf mag worden geboekt blijft een toetsing door de Commissie achterwege. Het HvJ heeft in het arrest in de zaak *Conseil général de la Vienne*<sup>1493</sup> overwogen:

“het toekennen van beslissingsbevoegdheid aan de Commissie [heeft, AS] (...) tot doel, een uniforme toepassing van het gemeenschapsrecht te verzekeren. Deze uniforme toepassing zou in gevaar komen in de gevallen waarin een verzoek om van navordering af te zien, wordt ingewilligd, want omdat daartegen waarschijnlijk geen beroep in rechte zal worden ingesteld, dreigt de beoordeling waarop een lidstaat een gunstige beslissing kan baseren zich in de praktijk te onttrekken aan een controle waarmee de uniforme toepassing van de door de gemeenschapswetgeving gestelde voorwaarden kan worden verzekerd. Zulks is evenwel niet het geval wanneer de nationale autoriteiten wel tot navordering overgaan. De betrokkene kan die beslissing dan voor de nationale rechter aanvechten. De uniforme toepassing van het gemeenschapsrecht kan dan door het Hof van Justitie worden gewaarborgd in het kader van de prejudiciële procedure.”<sup>1494</sup>

Als de nationale rechter twijfel heeft over het toe te passen Europese recht kan de rechter vanzelfsprekend prejudiciële vragen stellen aan het HvJ.<sup>1495</sup> Indien gelijktijdig met de nationale procedure een verzoek bij de Commissie of een beroep bij het HvJ aanhangig is over een verzoek tot terugbetaling of kwijtschelding

1491. Ik doel hier op Rechtbank, Hof en Hoge Raad. Mijs inziens is de term nationale rechter, dat ook geregeld door het HvJ wordt gebruikt, onzuiver. De nationale rechter dient namelijk ook het Europese recht toe te passen en is in zoverre dus een Europese rechter.

1492. Vergelijk conclusie advocaat-generaal Van Hiltten 13 april 2010, nr. 09/02818, ECLI:NL:PHR:2011:BM3499, gepubliceerd onder HR 18 februari 2011, BNB 2011/142 m.nt. Van Casteren, punten 5.2.9 t/m 5.2.33.

1493. HvJ 22 juni 2006, nr. C-419/04 (*Conseil général de la Vienne*), ECLI:EU:C:2006:419, Jur. blz. I-05645, punt 42, onder verwijzing naar eerdere jurisprudentie.

1494. Overigens valt op deze redenering wel wat af te dingen in geval belanghebbende en de douaneautoriteiten hun geschil bijvoorbeeld op één voorwaarde toespitsen en de overige voorwaarden niet in geschil zijn. De nationale rechter zal zich in dergelijke gevallen wellicht niet grondig verdiepen in de vraag of de overige voorwaarden terecht niet in geschil zijn.

1495. Zulke twijfel zal mijns inziens zeker aan de orde zijn als de rechter overweegt wetgevingshandelingen van Europese instellingen ongeldig te verklaren. In een dergelijk geval zal de rechter gelet op art. 263 van het VWEU een prejudiciële procedure vooraf moeten laten gaan aan zijn oordeel. Ik wijs op het arrest in de zaak *Foto-Frost* waaruit volgt dat nationale rechterlijke instanties niet bevoegd zijn de ongeldigheid van gemeenschapshandelingen vast te stellen, HvJ 22 oktober 1987, nr. 314/85 (*Foto-Frost*), ECLI:EU:C:1987:452, NJ 1989, 728. Alleen het HvJ is bevoegd om de ongeldigheid van handelingen van de gemeenschapsinstellingen vast te stellen. HvJ 18 juli 2007, nr. C-119/05 (*Lucchini SpA*), ECLI:EU:C:2007:434, NJ 2007, 477 m.nt. Mok. Feitelijke en juridische oordelen van de Commissie kunnen alleen door het HvJ op hun wettigheid worden getoetst. HvJ 21 september 1989, nrs. 46/87 en 227/88 (*Hoechst AG*), ECLI:EU:C:1989:337, Jur. blz. 02859, punt 5.



ding betreffende dezelfde casus, dan dient de nationale rechter de afloop van die procedure af te wachten. Dit ter voorkoming van een oordeel van de nationale rechter dat in tegenspraak is met een beschikking van de Commissie of met een arrest van het HvJ.<sup>1496</sup>

Overigens zijn er verschillende opvattingen over het antwoord op de vraag of de rechter een douaneschuld zelf kan vernietigen of slechts aan de douaneautoriteiten opdracht kan geven een douaneschuld te vernietigen. Van Hilten<sup>1497</sup> wijst er mijns inziens terecht op, dat de rechter, althans naar het Nederlandse nationale recht, de bevoegdheid heeft zijn uitspraak op grond van art. 8:72, vierde lid, van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb), in de plaats te stellen van het door hem vernietigde besluit. In zoverre heeft een rechterlijke uitspraak volgens Van Hilten directe gevolgen voor het laten voortbestaan van een douaneschuld. Enige steun voor deze opvatting meen ik te vinden in het arrest van het HvJ in de zaak Siples Srl, in vereffening.<sup>1498</sup> In dat arrest stond art. 244 van het CDW centraal. Art. 244 van het CDW kent de bevoegdheid toe aan de douaneautoriteiten om de tenuitvoerlegging van een bestreden beschikking op te schorten. Het HvJ overwoog dat ook de nationale rechterlijke instanties bij wie op grond van art. 243 van het CDW een beroep is ingesteld, een zodanige opschorting kunnen gelasten om te voldoen aan de verplichting om de volle werking van het gemeenschapsrecht te verzekeren.<sup>1499</sup>

Volgens Van Brummelen<sup>1500</sup> heeft een rechterlijke uitspraak geen directe gevolgen voor het (voort)bestaan van de geboekte douaneschuld. De inspecteur dient volgens Van Brummelen altijd ter uitvoering van een gerechtelijke uitspraak een kwijtscheldingsbeschikking of terugbetalingsbeschikking op de voet van art. 236 van het CDW te geven.

Uit het arrest in de zaak Sopropé – Organizações de Calçado Lda<sup>1501</sup> volgt dat belanghebbenden in staat moeten worden gesteld hun standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop de douaneautoriteiten hun besluit willen baseren. De douaneautoriteiten dienen naar behoren rekening te houden met de ingediende opmerkingen.

Als een douaneschuld, al dan niet achteraf, is geboekt, is de verschuldigdheid nog niet definitief. Er zijn in het douanerecht, in de artikelen 236 tot en met 239 van het CDW, regelingen die zien op terugbetaling of kwijtschelding.<sup>1502</sup> Hierop ga ik in de paragrafen 23.6 en 23.7 in.

<sup>1496</sup> HvJ 20 november 2008, nr. C-375/07 (Heuschen & Schrouff Oriëntal Foods Trading BV), ECLI:EU:C:2008:645, BNB 2009/112 m.nt. Van Brummelen.

<sup>1497</sup> Conclusie advocaat-generaal Van Hilten 13 april 2010, nr. 09/02818, ECLI:NL:PHR:2011:BM3499, gepubliceerd onder HR 18 februari 2011, BNB 2011/142 m.nt. Van Casteren, punt 5.2.23.

<sup>1498</sup> HvJ 11 januari 2001, nr. C-226/99 (Siples Srl, in vereffening), ECLI:EU:C:2001:14, Jur. blz. I-00277.  
<sup>1499</sup> Vergelijk art. 4 van het VEU.

<sup>1500</sup> Zie zijn noot onder HvJ 20 november 2008, nr. 375/07 (Heuschen & Schrouff Oriëntal Foods Trading BV), ECLI:EU:C:2008:645, BNB 2009/112.

<sup>1501</sup> HvJ 18 december 2008, nr. C-349/07 (Sopropé – Organizações de Calçado Lda, ECLI:EU:C:2008:746, V-N 2011/13.9).

<sup>1502</sup> Indien het bedrag overigens minder is dan 10 ecu zijn lidstaten niet verplicht tot terugbetaling of kwijtschelding, art. 240 van het CDW juncto art. 898 van het UCDW.

### 23.6 REGELING VAN ART. 236 CDW

Op grond van art. 236 van het CDW wordt tot terugbetaling of kwijtschelding van rechten bij invoer of van rechten bij uitvoer overgegaan, wanneer wordt vastgesteld dat het bedrag van de rechten op het tijdstip van betaling niet was verschuldigd, dan wel dat het bedrag in strijd met art. 220, tweede lid, van het CDW is geboekt. Voor de duidelijkheid zij vermeldt dat art. 236 van het CDW, evenals de daarop volgende artikelen een aparte rechtsingang biedt naast de mogelijkheid van bezwaar en beroep overeenkomstig art. 243 van het CDW tegen de uitnodiging tot betaling.

Er wordt geen terugbetaling of kwijtschelding verleend, wanneer de feiten die aanleiding hebben gegeven tot de betaling of de boeking van een niet wettelijk verschuldigd bedrag, het gevolg zijn van een frauduleuze handeling van de zijde van de belanghebbende. Uit jurisprudentie van het HvJ<sup>1503</sup> volgt dat geen terugbetaling kan plaatsvinden wanneer de belastingschuldige opzettelijk valse aangiften heeft gedaan, opdat een hoger douanerecht zou worden vastgesteld.

Punt en Van Vliet<sup>1504</sup> stellen zich de vraag of de beperking van teruggave en kwijtschelding bij een frauduleuze handeling van de zijde van belanghebbende theoretisch is te rechtvaardigen. Een fraudeur zou volgens Punt en Van Vliet veeleer moeten worden gestraft door toepassing van sancties op het frauduleus handelen. Volgens Punt en Van Vliet hebben het HvJ en de communautaire wetgever zich te zeer laten leiden door morele verontwaardiging. Ik volg de opvatting van Punt en Van Vliet in dezen. Een fraudeur hoort, indien nodig, via een bestuurlijke boete, of op grond van de strafwetgeving te worden bestraft. Het gaat niet aan om een fraudeur geen teruggaaf van belasting te verlenen waarop in beginsel wel recht zou hebben bestaan (omdat de douanerechten niet wettelijk waren verschuldigd) alleen omdat belanghebbende een fraudeur is. Deze situatie kent een parallel met de situatie waarbij er sprake is van misbruik van recht, in welk geval via herdefiniëring verschuldigde btw kan worden teruggekregen van de belastingautoriteiten. In het btw-systeem verlangt het neutraliteitsbeginsel dat ten onrechte gefactureerde belasting kan worden herzien, zonder dat deze herziening afhankelijk kan worden gesteld van de goede trouw van de opsteller van de factuur, wanneer de opsteller van de factuur het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgescha-

1503. HvJ 15 december 1987, nr. 328/85 (Deutsche Babcock Handel GmbH), ECLI:EU:C:1987:548, Jur. blz. 05119.

1504. Punt & Van Vliet 2000, blz. 401.

keld.<sup>1505</sup> Ik zie niet in waarom een fraudeur geen teruggaaf van douanerechten zou mogen verkrijgen, zodra duidelijk is dat de douanerechten, indien belanghebbende geen fraudeur zou zijn geweest, niet wettelijk verschuldigd zouden zijn geweest. Waar bij de btw het bij het verlies van belastinginkomsten gaat om het voorkomen dat goederen in de Gemeenschap in het vrije verkeer vertoeven buiten de sfeer van belaste belastingplichtigen zonder btw-druk en daarom verschuldigdheid van btw in beginsel noodzakelijk is, gaat het bij deze gevallen waarbij art. 236 van het CDW van toepassing is om belasting die niet wettelijk verschuldigd was. Er hoefden bij belasting die niet wettelijk verschuldigd was geen douanerechten op de goederen te drukken.

De termijn om een verzoek als bedoeld in art. 236 van het CDW in te dienen bedraagt drie jaar te rekenen vanaf de mededeling van de douaneschuld aan de schuldenaar. Deze termijn kan worden verlengd indien het verzoek door toeval of overmacht niet binnen de gestelde termijn kon worden ingediend.<sup>1506</sup> Een verzoek is bij de gevallen bedoeld in art. 236 van het CDW overigens niet altijd nodig. Douaneautoriteiten gaan namelijk ambtshalve over tot terugbetaling of kwijtschelding indien zij zelf vaststellen dat de douaneschuld niet wettelijk was verschuldigd of dat in strijd met art. 220, tweede lid, van het CDW is geboekt.

Als de douaneschuld op grond van de wettelijke bepalingen minder had moeten bedragen dan wat is geboekt<sup>1507</sup> of als er achteraf is geboekt in strijd met de voorwaarden, dient op grond van art. 236 van het CDW dus terugbetaling of kwijtschelding van de douaneschuld plaats te vinden, tenzij er sprake is van een frauduleuze handeling van belanghebbende.

De omvang van een toetsing aan 236 van het CDW is minder omvangrijk dan de toetsing die kan plaatsvinden bij een bezwaar- of beroepsprocedure tegen de uitnodiging tot betaling. Het HvJ heeft in de zaak Transport Maatschappij

1505. HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98 (Schmeink & Cofreth AG & Co. KG), ECLI:EU:C:2000:469, BNB 2002/167 m.nt. Van Hilten. In het arrest HvJ 7 december 2010, nr. C-285/09 (R.), ECLI:EU:C:2010:742, V-N 2011/2.11, overwoog het HvJ dat bij frauduleuze handelingen bij intracommunautaire leveringen de vrijstelling met recht op aftrek van btw kan worden geweigerd. Dat is echter een andere situatie dan bij de douanerechten. De vrijstelling voor leveringen die in verband staan met intracommunautaire verwervingen wordt verleend omdat in een andere lidstaat btw wordt verschuldigd. In een situatie zoals die in de zaak R. wordt het door de fraude lastig om btw na te heffen in de lidstaat van aankomst van de goederen. Onduidelijk is immers wie de afnemers zijn. In een dergelijk geval is er mijns inziens vanuit het Unierechtelijke btw-systeem gezien een gevaar van het verlies van belastinginkomsten, zodat er wat voor te zeggen valt bij de fraudeur toepassing van de vrijstelling met recht op aftrek te weigeren, ook al staat vast dat de goederen naar een andere lidstaat zijn gegaan.

1506. Vergelijk hieromtrent HvJ 28 mei 1974, nr. 3/74 (Wilhelm Pfützenreuter), ECLI:EU:C:1974:60, Jur. blz. 00589 en HvJ 13 november 1984, nrs. 98/83 en 230/83 (Van Gend & Loos NV en Expeditiebedrijf Wim Bosman BV), ECLI:EU:C:1984:342, Jur. blz. 03763.

1507. De tekst van 236 van het CDW dient mijns inziens te worden gelezen als dat er staat dat tot terugbetaling wordt overgegaan, indien er op grond van de wettelijke bepalingen geen of een lager bedrag aan rechten is verschuldigd dan het bedrag dat is geboekt en betaald. Bij een meer letterlijke lezing van de tekst zou niet aan terugbetaling worden toegekomen omdat de bedragen altijd zullen zijn geboekt en dus daarmee in zoverre op het tijdstip van betaling ook waren verschuldigd. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 399.

Traffic BV<sup>1508</sup> overwogen dat voor de toepassing van de bepaling “dat het bedrag van de rechten op het tijdstip van betaling niet wettelijk verschuldigd was” rechten wettelijk verschuldigd zijn, wanneer een douaneschuld onder de voorwaarden van hoofdstuk 2 van titel VII van het CDW (de artikelen 201 tot en met 216 van het CDW) is ontstaan en wanneer het bedrag van deze rechten in overeenstemming met de voorschriften van titel II van het CDW door toepassing van het gemeenschappelijk douanetarief kon worden vastgesteld. Rechten blijven wettelijk verschuldigd in de zin van art. 236 van het CDW, indien het bedrag niet in overeenstemming met art. 221, eerste lid, van het CDW aan de schuldenaar is meegedeeld.<sup>1509</sup>

In de casus die ten grondslag lag aan het arrest in de zaak Road Air Logistics Customs BV<sup>1510</sup> waren uitnodigingen tot betaling opgelegd, terwijl er niet in overeenstemming met de toen geldende regeling van art. 379 van het UCDW een termijn was geboden aan belanghebbende om bewijs te leveren van de regelmatigheid van het communautair douanevervoer of van de plaats waar de overtreding of onregelmatigheid daadwerkelijk was begaan. De Hoge Raad vroeg aan het HvJ of, wanneer de voorwaarden voor de bepaling van de plaats van de overtreding of onregelmatigheid (de plaats wordt geregeld in art. 215 van het CDW, dus in hoofdstuk 2 van titel VII van het CDW) niet waren vervuld, aan de criteria van het arrest in de zaak Transport Maatschappij Traffic BV was voldaan. Het HvJ overweegt dat de artikelen 201 tot en met 205 en 209 tot en met 211 van het CDW verschillende feiten opsommen die een douaneschuld doen ontstaan. Noch uit de bepalingen van dit hoofdstuk, noch uit de systematiek van het CDW kan naar het oordeel van het HvJ worden geconcludeerd, dat de plaats van de schuld die door art. 215 van het CDW en het UCDW is geregeld een beletsel vormt voor het ontstaan van de douaneschuld. Een onregelmatigheid in de vorm van een onttrekking aan het douanetoezicht op grond van art. 203 van het CDW leidt naar het oordeel van het HvJ altijd tot het ontstaan van een douaneschuld. Bijgevolg is er naar het oordeel van het HvJ sprake van wettelijke verschuldigdheid in de zin van art. 236 van het CDW, als de douaneschuld niet in overeenstemming met art. 379 van het UCDW is bepaald. De rechten zijn wettelijk verschuldigd, alleen kunnen ze niet worden geïnd zonder dat een termijn is geboden.

Voor de toetsing of aan de voorwaarde van art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW is voldaan, maakt het geen verschil of sprake is van een boeking achteraf, of dat sprake is van een verzoek op grond van art. 236 van het CDW. In beide situaties zijn de gevallen waarbij de zaak aan de Commissie moet worden voorgelegd dezelfde. In art. 871 van het UCDW, dat gaat over gevallen waarin moet worden verwezen naar de Commissie, wordt namelijk bepaald, dat moet worden verwezen naar de Commissie wanneer de douaneautoriteit “meent dat aan de voorwaarden van art. 220, lid 2, onder b), van het

1508. HvJ 20 oktober 2005, nr. C-247/04 (Transport Maatschappij Traffic BV), ECLI:EU:C:2005:628, Jur. blz. I-09089.

1509. In het arrest van het HvJ in de zaak Transport Maatschappij Traffic BV ging het om een onbevoegde inspecteur die een uitnodiging tot betaling doen uitgaan.

1510. HvJ 13 december 2007, nr. C-526/06 (Road Air Logistics Customs BV), ECLI:EU:C:2007:793, BNB 2008/46 m.nt. Van Brummelen.

wetboek is voldaan”. Indien de Commissie meent dat er geen sprake is van een situatie als bedoeld in art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW, kan belanghebbende in beroep bij het HvJ. Indien de douaneautoriteit besluit niet tegemoet te komen aan het verzoek van art. 236 van het CDW, kan belanghebbende bezwaar maken tegen deze beslissing. Indien niet aan het bezwaar wordt tegemoet gekomen kan beroep worden ingesteld bij de nationale rechter, die zelfstandig kan beslissen, zonder de Commissie te raadplegen, dat aan de voorwaarden van art. 236 van het CDW is voldaan. Ik verwijs hierbij naar het arrest Conseil général de la Vienne,<sup>1511</sup> hiervoor behandeld in paragraaf 23.5.2.5, in het kader van de boeking achteraf. Als gelijktijdig een procedure bij de Commissie loopt over art. 220 of art. 239 van het CDW betreffende dezelfde casus, dan dient door de rechter mijns inziens die beslissing te worden afgewacht<sup>1512</sup> overeenkomstig het arrest in de zaak Heuschen & Schrouff Oriental Foods Trading. De rechter heeft in Nederland mijns inziens de bevoegdheid zijn uitspraak op grond van art. 8:72, vierde lid, van de Awb in de plaats te stellen van het door hem vernietigde besluit.

De zaak hoeft, evenals bij de boeking achteraf, niet te worden voorgelegd aan de Commissie, indien de Commissie een beschikking heeft genomen in een geval waarin zich feitelijk en juridisch vergelijkbare omstandigheden hebben voorgedaan of als al een geval dat feitelijk en juridisch vergelijkbaar is bij de Commissie is ingeleid. Het lijkt mij dat voorlegging aan de Commissie ook achterwege kan blijven indien er een preferentiële tariefregeling is toegepast en de vastgestelde grenzen reeds bij aanvaarding van de douaneaangifte waren bereikt, maar dat bereiken van de grenzen nog niet passend was bekendgemaakt. In dat geval kunnen de douaneautoriteiten immers ook zelfstandig beslissen om niet achteraf te boeken.

### 23.7 REGELING VAN ART. 237 CDW TOT EN MET 239 CDW

De regeling van art. 237 van het CDW ziet op terugbetaling<sup>1513</sup> indien een aangifte achteraf ongeldig wordt gemaakt.

De regeling van art. 238 van het CDW ziet op goederen die door de importeur worden geweigerd omdat de goederen gebreken vertonen of niet in overeenstemming zijn met de bepalingen van het contract op grond waarvan de goederen zijn ingevoerd. De goederen mogen niet zijn gebruikt (behoudens voor zover nodig om de gebreken vast te stellen) en moeten zijn uitgevoerd of vernietigd of met het oog op wederuitvoer<sup>1514</sup> zijn geplaatst onder de regeling extern douanevervoer, of onder het stelsel van douane-entrepots, dan wel zijn opgeslagen in een vrije zone of in een vrij entrepot. Een verzoek op grond van

1511. HvJ 22 juni 2006, nr. C-419/04 (Conseil général de la Vienne), ECLI:EU:C:2006:419, Jur. blz. I-05645.

1512. HvJ 20 november 2008, nr. C-375/07 (Heuschen & Schrouff Oriental Foods Trading BV), ECLI:EU:C:2008:645, BNB 2009/112 m.nt. Van Brummelen.

1513. Er wordt in art. 237 van het CDW niet voorzien in kwijtschelding. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 402-403.

1514. Het zinsdeel “met het oog op wederuitvoer” is enigszins opvallend. Lyons 2008, blz. 487, wijst er op dat het door de Commissie en de lidstaten zo wordt geïnterpreteerd dat goederen in douane-entrepot of vrije zone niet altijd daadwerkelijk hoeven te worden wederuitgevoerd.

art. 238 van het CDW moet, behoudens uitzonderingsgevallen, worden ingediend binnen een jaar na de mededeling van de douaneschuld aan de douaneschuldenaar.

Op grond van art. 239 van het CDW kan<sup>1515</sup> tot terugbetaling of kwijtschelding worden overgegaan in andere gevallen dan die bedoeld in de artikelen 236, 237 of 238 van het CDW. Het gaat hier dus om gevallen waarbij de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wettelijk was verschuldigd en er geen sprake is van een geval als bedoeld in art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW, maar er toch redenen zijn om tot terugbetaling of kwijtschelding over te gaan. Deze gevallen worden op grond van het CDW volgens de procedure van het Comité vastgesteld. Deze gevallen mogen niet het gevolg zijn van omstandigheden die het gevolg zijn van omstandigheden die van de zijde van de belanghebbende een frauduleuze handeling of een klaarblijkelijke nalatigheid inhouden.<sup>1516</sup> Aan de terugbetaling of kwijtschelding kunnen bijzondere voorwaarden worden verbonden.

Art. 239 van het CDW is een soort algemene billijkheidsclausule.<sup>1517</sup> Art. 239 van het CDW dient hetzelfde doel als art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, en art. 236 van het CDW, namelijk “betaling achteraf van in- of uitvoerrechten te beperken tot die gevallen waarin een dergelijke betaling gerechtvaardigd is en verenigbaar met een zo fundamenteel beginsel als het vertrouwensbeginsel”.<sup>1518</sup>

Het verzoek om terugbetaling of kwijtschelding moet worden ingediend binnen twaalf maanden na de datum waarop de rechten aan de schuldenaar zijn medegedeeld. In uitzonderingsgevallen kunnen de douaneautoriteiten toestaan dat deze termijn wordt overschreden. Een verzoek op grond van art. 239 van het CDW biedt een aparte rechtsingang naast bezwaar en beroep tegen de uitnodiging tot betaling en het verzoek op grond van art. 236 van het CDW.

De vaststelling van de gevallen is uitgewerkt in de artikelen 899 tot en met 909 van het UCDW. De artikelen 900 tot en met 904 van het CDW beschrijven een aantal concrete situaties. Indien een dergelijke situatie zich voordoet gaan de

1515. In het CDW wordt de term “kan” gebruikt. Indien aan de voorwaarden wordt voldaan moet echter terugbetaling of kwijtschelding worden verleend. Vergelijk GvEA 19 februari 1998, nr. T-42/96 (Eyckeler & Malt AG), ECLI:EU:T:1998:40, Jur. blz. II-00401, vergelijk Lyons 2008, blz. 488.

1516. Hierbij mag op grond van art. 239 van het CDW en art. 899 van het UCDW geen sprake zijn van omstandigheden die een frauduleuze handeling of klaarblijkelijke nalatigheid van de belanghebbende inhouden.

1517. HvJ 15 december 1983, nr. 283/82 (Papierfabrik Schoellershammer Heinrich August Schoeller & Söhne GmbH & Co. KG), ECLI:EU:C:1983:380, Jur. blz. 04219 en HvJ 18 januari 1996, nr. C-446/93 (SEIM - Sociedade de Exportação e Importação de Materiais Lda), ECLI:EU:C:1996:10, Jur. blz. I-00073 met betrekking tot de rechtsvoorganger van art. 239 van het CDW.

1518. HvJ 20 november 2008, nr. C-375/07 (Heuschen & Schrouff Oriental Foods Trading BV), ECLI:EU:C:2008:645, BNB 2009/112 m.nt. Van Brummelen, GvEA 5 juni 1996, nr. T-75/95 (Günzler Aluminium GmbH), ECLI:EU:T:1996:74, Jur. blz. II-00497 en HvJ 1 april 1993, nr. C-250/91 (Société Hewlett Packard France), ECLI:EU:C:1993:134, Jur. blz. I-01819 met betrekking tot de artikelen 220 van het CDW en 239 van het CDW. Met betrekking tot de rechtsvoorgangers van de artikelen 236 en 239 van het CDW: HvJ 11 november 1999, nr. C-48/98 (Firma Söhl & Söhlke), ECLI:EU:C:1999:548, Jur. blz. I-07877.

douaneautoriteiten over tot terugbetaling of kwijtschelding van de rechten bij invoer.

Hoewel enerzijds de Commissie een aantal gevallen moet omschrijven waarbij terugbetaling of kwijtschelding wordt verleend, biedt de regelgeving toch een opening om terugbetaling of kwijtschelding te verlenen bij niet van tevoren voorziene situaties. In art. 899, tweede lid, van het UCDW wordt namelijk bepaald dat de douaneautoriteit beslist bij andere gevallen dan die bedoeld in de artikelen 900 tot en met 904 van het CDW, die aangemerkt zouden kunnen worden als bijzondere gevallen als bedoeld in art. 239 van het CDW.

Er zijn overigens zaken die de douaneautoriteiten moeten voorleggen aan de Commissie als de douaneautoriteiten menen dat er sprake is van een bijzonder geval als bedoeld in art. 239 van het CDW. Dit zijn de gevallen waarin de douaneautoriteiten van mening zijn dat er sprake is van een bijzondere situatie die het gevolg is van een verzuim van de Commissie, of indien er sprake is van een communautaire missie, of als het financiële belang minimaal € 500.000 bedraagt. Art. 899, tweede lid, van het UCDW lijkt zo bedoeld dat de douaneautoriteiten de gevraagde teruggaaf of terugbetaling verlenen als er sprake is van een bijzonder geval. Zo is de tekst echter niet geformuleerd. De tekst van een gedeelte van het artikel luidt: “beslist de beschikkende douaneautoriteit zelf of zij terugbetaling of kwijtschelding verleent wanneer het gaat om bijzondere omstandigheden die geen frauduleuze handeling of klaarblijkelijke nalatigheid van de zijde van de belanghebbende inhouden”. Gelet op de tekst van het UCDW kan de douaneautoriteit in bijzondere gevallen die niet aan de Commissie hoeven te worden voorgelegd dus ook beslissen, om de gevraagde teruggaaf of kwijtschelding niet te verlenen hoewel er dus sprake is van een bijzondere situatie. Ik ga ervan uit dat wordt bedoeld dat er bij een bijzonder geval, voor zover nodig na goedkeuring van de Commissie, teruggaaf moet worden verleend door de douaneautoriteiten (tenzij er sprake is van omstandigheden die een frauduleuze handeling of klaarblijkelijke nalatigheid van belanghebbende inhouden).<sup>1519</sup>

In een aantal gevallen moet de zaak dus worden voorgelegd aan de Commissie. Indien de Commissie oordeelt dat er geen sprake is van een situatie als bedoeld in art. 239 van het CDW, kan belanghebbende op grond van art. 356 van het VWEU in beroep bij het HvJ. Indien de douaneautoriteiten besluiten niet tegemoet te komen aan het verzoek van art. 239 van het CDW, kan belanghebbende bezwaar maken tegen deze beslissing. Indien niet aan het bezwaar wordt tegemoet gekomen kan beroep worden ingesteld bij de nationale rechter die zelfstandig kan beslissen, zonder de Commissie te raadplegen, dat aan de voorwaarden van art. 239 van het CDW is voldaan. Ik verwijs hierbij naar het

1519. Deze situatie is vergelijkbaar met de situatie bij art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW waar naar volgt uit het arrest van het HvJ van 22 oktober 1987, nr. C-314/85 (Foto-Frost), ECLI:EU:C:1987:452, NJ 1989, 728 een belanghebbende er recht op heeft dat niet achteraf wordt geboekt, indien aan de drie in paragraaf 23.5.2.2 tot en met paragraaf 23.5.2.4 behandelde voorwaarden wordt voldaan.

arrest in de zaak *Conseil général de la Vienne*.<sup>1520</sup> Advocaat-generaal Van Hilten<sup>1521</sup> heeft twijfel over het antwoord op de vraag of de nationale rechter ook in de situatie van art. 239 van het CDW zelfstandig kan beslissen over het aanwezig zijn van bijzondere omstandigheden. Advocaat-generaal Van Hilten baseert deze twijfel op het arrest van het HvJ in de zaak *Bacardi GmbH*.<sup>1522</sup> Advocaat-generaal Van Hilten kan zich wat voorstellen bij het argument van advocaat-generaal Jacobs in zijn conclusie in die zaak dat de Commissie het beste “Unie-brede” overzicht heeft van de omstandigheden waarin marktdeelnemers verkeren. De beoordeling of er sprake is van een bijzondere situatie moet plaatsvinden in iedere concrete casus. Het zal zich als een casus op relevante kenmerken afwijken van casus die eerder door het HvJ zijn beslist mijns inziens niet snel voordoen dat er geen twijfel kan bestaan als bedoeld door het HvJ in het arrest in de zaak *Srl CILFIT en Lanificio di Gavardo SpA*.<sup>1523</sup>

Als gelijktijdig een procedure bij Commissie over art. 220 van het CDW of art. 236 van het CDW loopt betreffende dezelfde casus, dient mijns inziens in overeenstemming met het arrest in de zaak *Heuschen & Schrouff Oriental Foods Trading BV*<sup>1524</sup> die procedure te worden afgewacht. De nationale rechter heeft mijns inziens de bevoegdheid zijn uitspraak op grond van art. 8:72, vierde lid, van de Awb in de plaats te stellen van het door hem vernietigde besluit.

Het gaat in de artikelen 900 tot en met 904 van het UCDW, kort samengevat, om de volgende gevallen:

- niet-communautaire goederen of goederen die in het vrije verkeer zijn gebracht met toepassing van een gunstige tariefregeling en die zijn gestolen maar na korte tijd worden teruggevonden en opnieuw in hun oorspronkelijke douanesituatie worden gebracht;
- niet-communautaire goederen die bij vergissing zijn onttrokken aan de douaneregeling waaronder zij waren geplaatst en die opnieuw in hun oorspronkelijke douanesituatie worden gebracht;

1520. HvJ 22 juni 2006, nr. C-419/04 (*Conseil général de la Vienne*), ECLI:EU:C:2006:419, Jur. blz. I-05645. Vergelijk conclusie advocaat-generaal Van Hilten 13 april 2010, nr. 09/02818, ECLI:NL:PHR:2011:BM3499, gepubliceerd onder HR 18 februari 2011, BNB 2011/142 m.nt. Van Casteren, punten 5.2.9 t/m 5.2.33.

1521. Conclusie advocaat-generaal Van Hilten 13 april 2010, nr. 09/02818, ECLI:NL:PHR:2011:BM3499, gepubliceerd onder HR 18 februari 2011, BNB 2011/142 m.nt. Van Casteren, punten 5.2.27 t/m 5.2.33.

1522. HvJ 27 september 2001, nr. C-253/99 (*Bacardi GmbH*), ECLI:EU:C:2001:490, Jur. blz. I-06493.

1523. HvJ 6 oktober 1982, nr. 283/81 (*Srl CILFIT en Lanificio di Gavardo SpA*, ECLI:EU:C:1982:335, NJ 1983, 55.

1524. HvJ 20 november 2008, nr. C-375/07 (*Heuschen & Schrouff Oriental Foods Trading BV*), ECLI:EU:C:2008:645, BNB 2009/112 m.nt. Van Brummelen.



- in het vrije verkeer gebrachte goederen die zich in een vervoermiddel bevinden waarvan het openingssysteem niet blijkt te werken, waardoor de goederen niet kunnen worden gelost, mits de goederen weer worden uitgevoerd;<sup>1525</sup>
- goederen die wegens gebreken onder passieve veredeling ter reparatie worden teruggezonden aan de leverancier vanwege voor de vrijgave in het vrije verkeer bestaande gebreken in situaties waarbij de leverancier de goederen behoudt omdat het probleem niet kan worden opgelost;
- goederen die met volledige vrijstelling van douanerechten zijn ingevoerd en waarbij niet aan de voorwaarden voor die volledige vrijstelling wordt voldaan, indien de goederen blijken te zijn uitgevoerd zonder controle van de douaneautoriteiten, mits aan de materiële voorwaarden voor terugbetaling of kwijtschelding feitelijk zou zijn voldaan op het tijdstip van wederuitvoer van de goederen;
- goederen die op regelmatige wijze onder een douaneregeling houdende verplichting tot betaling van douanerechten waren geplaatst, maar waarbij een rechterlijk verbod wordt uitgevaardigd op het in de handel brengen van die goederen, mits de goederen worden wederuitgevoerd of vernietigd en de goederen niet in de Gemeenschap zijn gebruikt;
- goederen die door een aangever zijn aangegeven onder een regeling houdende de verplichting tot betaling van douanerechten indien de goederen door een oorzaak buiten de wil van de aangever, niet aan de geadresseerde konden worden geleverd, mits de goederen worden wederuitgevoerd;
- goederen die bij vergissing van de afzender aan de geadresseerde worden geleverd, mits de goederen worden wederuitgevoerd;
- goederen die ongeschikt zijn gebleken voor het door de geadresseerde beoogde gebruik wegens een onmiskenbare materiële fout in de bestelling van de geadresseerde, mits de goederen worden wederuitgevoerd;
- goederen ten aanzien waarvan is vastgesteld dat zij op het tijdstip van vrijgave voor een douaneregeling niet in overeenstemming waren met de geldende voorschriften betreffende het gebruik of het in de handel brengen van deze goederen en de goederen dientengevolge, niet voor het door de geadresseerde beoogde doel kunnen worden gebruikt, mits de goederen worden wederuitgevoerd;
- goederen waarbij het gebruik voor het door geadresseerde beoogde doel onmogelijk is, of in aanzienlijke mate wordt beperkt, door maatregelen van algemene strekking, die zijn genomen na de datum waarop de goederen zijn vrijgegeven voor een douaneregeling houdende de verplichting tot betaling van deze rechten, mits de goederen worden wederuitgevoerd;

1525. Bij deze situatie en een aantal hierna beschreven situaties kunnen de douaneautoriteiten toestaan, dat de (weder)uitvoer van de goederen wordt vervangen door de vernietiging van de goederen of de plaatsing van de goederen onder de regeling *extern communautaire douanevervoer* of onder de regeling *douane-entrepot*, dan wel opslag in een vrije zone of in een vrij entrepot. Bij de hier beschreven gevallen waarin (weder)uitvoer is verplicht, ga ik ervan uit dat de goederen niet in opdracht van de overheid worden verkocht of kosteloos worden geleverd aan liefdadigheidsinstellingen die hun activiteit binnen de Gemeenschap uitoefenen. In dergelijke gevallen geldt de eis van (weder)uitvoer namelijk niet. Dit op grond van art. 900, tweede lid, van het UCDW. Uitvoeren van goederen is als zodanig overigens, gelet op art. 904 van het UCDW, geen reden om terugbetaling van douanerechten te verlenen.

- goederen die vanwege redenen die niet aan belanghebbende kunnen worden toegerekend niet aan een gevraagde vrijstelling van douanerechten kunnen worden onderworpen, mits de goederen worden wederuitgevoerd;
- goederen die bij de geadresseerde zijn aangekomen na de bij contract afgesproken bindende leveringsdata, mits de goederen worden wederuitgevoerd;
- goederen die niet binnen de Gemeenschap konden worden verkocht en kosteloos worden geleverd aan bepaalde liefdadigheidsinstellingen. Bij levering aan liefdadigheidsinstellingen die hun activiteiten buiten de Gemeenschap uitoefenen moeten de goederen worden wederuitgevoerd;
- indien de douaneschuld op een andere wijze is ontstaan dan op basis van art. 201 van het CDW en een document kan worden overgelegd, dat bij aangifte voor het vrije verkeer de goederen voor een communautaire behandeling of een preferentiële tariefbehandeling in aanmerking zouden zijn gekomen. Deze bepaling geldt niet voor andere gunstige behandelingen zoals de volledige of gedeeltelijke vrijstelling van invoerrechten voor na passieve veredeling opnieuw ingevoerde goederen of voor na herstelling terugkerende goederen.<sup>1526</sup> Terecht wijzen Punt en Van Vliet<sup>1527</sup> er op dat geen enkele bepaling van het CDW eraan in de weg staat dat het bewijs leidt tot het niet verschuldigd zijn van rechten;
- goederen die bij vergissing waren aangegeven voor een douaneregeling houdende de verplichting tot betaling van de rechten bij invoer waarbij geen terugbetaling op grond van art. 237 van het CDW kan worden verleend, omdat zij na ontdekking van de fout niet onder een andere douaneregeling zijn geplaatst omdat de goederen reeds waren uitgevoerd;
- goederen bedoeld in art. 238 van het CDW waarbij alleen geen terugbetaling op grond van art. 238 van het CDW kan worden verleend, omdat de wederuitvoer of de vernietiging van de goederen niet onder toezicht van de douaneautoriteiten heeft plaatsgevonden;
- goederen in een aantal hiervoor beschreven situaties waarbij de wederuitvoer of vernietiging niet onder toezicht van de douaneautoriteiten heeft plaatsgevonden;
- terugkerende goederen waarover bij uitvoer rechten bij uitvoer zijn geheven en waarbij het in het vrije verkeer brengen van deze goederen recht geeft op teruggave van de ingevorderde bedragen. De goederen moeten zich in één van de in art. 844 van het UCDW bedoelde situaties bevinden.

De regeling van art. 239 van het CDW is te zien als een soort algemene billijkheidsclausule. Indien er sprake lijkt van een bijzondere situatie die niet onder een van de beschreven situaties vallen, kan de zaak aan de Commissie worden voorgelegd. Er kan bij de toepassing van art. 905 van het UCDW worden gedacht aan een variëteit van situaties waarin het redelijk is om douanerechten kwijt te schelden. Het artikel moet met name worden toegepast wanneer de omstandigheden waardoor de betrekkingen tussen de marktdeelnemer en de administratie worden gekenmerkt, van dien aard zijn dat het niet billijk zou zijn om de marktdeelnemer een nadeel te berokkenen dat hij normaliter niet zou hebben

<sup>1526</sup> HvJ 11 november 1999, nr. C-48/98 (Firma Söhl & Söhlke), ECLI:EU:C:1999:548, Jur. blz. I-07877.

<sup>1527</sup> Punt & Van Vliet 2000, blz. 408.

ondervonden.<sup>1528</sup> Een situatie die in het algemeen van toepassing is op marktdeelnemers kan geen bijzondere omstandigheden opleveren.<sup>1529</sup> Zo is het artikel niet bedoeld om douane-expediteurs tegen een faillissement van hun cliënten te beschermen.<sup>1530</sup> Het gaat er om te bepalen of er buitengewone omstandigheden zijn die aanleiding geven tot terugbetaling of kwijtschelding van douanerechten. Een inhoudelijke toepassing van het douanerecht kan bij een verzoek op grond van art. 239 van het CDW niet meer met succes aan de orde worden gesteld.<sup>1531</sup> Er moet naast bijzondere omstandigheden sprake zijn van goede trouw van de importeur.<sup>1532</sup>

Een voorbeeld van een situatie waarin onder bepaalde omstandigheden sprake kan zijn van bijzondere omstandigheden is als een marktdeelnemer is afgegaan op een onjuiste inlichting, aan een tot dezelfde groep als de marktdeelnemer behorende vennootschap verstrekt door de douaneautoriteiten van een andere lidstaat dan die waar de tot navordering bevoegde autoriteiten zich bevinden.<sup>1533</sup>

Bijzondere aandacht verdient in dit verband de situatie van valse certificaten. Indien er sprake is van valse certificaten, is er in beginsel geen sprake van een bijzondere situatie als bedoeld in art. 239 van het CDW. Op grond van art. 904, aanhef en onderdeel c, van het UCDW wordt niet tot terugbetaling overgegaan, indien het verzoek uitsluitend gegrond is op de overlegging, zelfs te goeder trouw, van documenten waarvan naderhand wordt vastgesteld dat zij hetzij vals of vervalst, hetzij ongeldig waren voor het verkrijgen van de preferentiële tariefbehandeling. Het feit dat certificaten ongeldig blijken te zijn is een bedrijfsrisico van de douane-expediteur en kan naar vaste jurisprudentie van het HvJ geen bijzondere situatie als bedoeld in art. 239 van het CDW opleveren.<sup>1534</sup> In dit kader wijs ik er op dat het HvJ in het arrest in de zaak C.A.S. SpA<sup>1535</sup> een mijns inziens opvallend arrest heeft gewezen. Het arrest van het HvJ in de zaak C.A.S. SpA lijkt namelijk moeilijk in te passen in het systeem.

In de zaak C.A.S. SpA ging het over de associatieovereenkomst tussen de EEG en Turkije. Er gold een preferentiële behandeling voor bepaalde goederen van oorsprong uit Turkije. Om voor de preferentiële regeling in aanmerking te komen diende voor goederen die rechtstreeks uit Turkije naar een lidstaat werden vervoerd, als bewijs een certificaat te worden overgelegd. De lidstaten

1528. GvEA 18 januari 2000, nr. T-290/97 (Mehibas Dordtselaan BV), ECLI:EU:T:2000:8, Jur. blz. II-00015 met betrekking tot de rechtsvoorganger van art. 239 van het CDW.

1529. Lyons 2008, blz. 496-497.

1530. GvEA 18 januari 2000, nr. T-290/97 (Mehibas Dordtselaan BV), ECLI:EU:T:2000:8, Jur. blz. II-00015 met betrekking tot de rechtsvoorganger van art. 239 van het CDW.

1531. HvJ 12 maart 1987, nrs. 244/85 en 245/85 (Cereal Mangimi SpA en Italgrani SpA), ECLI:EU:C:1987:128, Jur. blz. 01303.

1532. HvJ 13 november 1984, nrs. 98/83 en 230/83 (Van Gend & Loos NV en Expeditiebedrijf Wim Bosman BV), ECLI:EU:C:1984:342, Jur. blz. 03763.

1533. HvJ 1 april 1993, nr. C-250/91 (Société Hewlett Packard France), ECLI:EU:C:1993:134, Jur. blz. I-01819.

1534. HvJ 13 november 1984, nrs. 98/83 en 230/83 (Van Gend & Loos NV en Expeditiebedrijf Wim Bosman BV), ECLI:EU:C:1984:342, Jur. blz. 03763 met betrekking tot de rechtsvoorganger van art. 239 van het CDW.

1535. HvJ 25 juli 2008, nr. C-204/07 P (C.A.S. SpA), ECLI:EU:C:2008:446, Jur. blz. I-06135.

en Turkije dienden elkaar bijstand te verlenen met het oog op de controle van de echtheid en regelmatigheid van de certificaten.

C.A.S. SpA was een Italiaanse vennootschap. Tussen 5 april 1995 en 20 november 1997 heeft zij geconcentreerd appelsap en perensap in het vrije verkeer gebracht. Hierbij werd gebruik gemaakt van de preferentiële behandeling voor bepaalde goederen van oorsprong uit Turkije. Bij brief van 15 mei 1998 hebben de Turkse autoriteiten de douanediens van Ravenna (Italië) meegedeeld, dat uit een op verzoek ingestelde controle was gebleken dat een gecontroleerd certificaat niet echt was, omdat het niet door de Turkse douaneautoriteiten was afgegeven. De Italiaanse autoriteiten hebben daarop 103 certificaten achteraf gecontroleerd. De permanente vertegenwoordiging van Turkije bij de Europese Unie heeft de Commissie medegedeeld dat 22 certificaten vals waren. De Eenheid voor coördinatie van de fraudebestrijding van de Commissie heeft tussen 12 en 15 oktober 1998 alsmede tussen 30 november en 2 december 1998 in Turkije verificaties verricht. Bij brief van 8 maart 1999 heeft de Turkse permanente vertegenwoordiging de douanediens in Ravenna meegedeeld dat 32 certificaten, waaronder 18 in een brief van 10 juli 1998 genoemde certificaten niet door de Turkse autoriteiten waren opgesteld of geïssueerd. De Italiaanse autoriteiten waren van oordeel dat 32 certificaten ongeldig waren omdat zij niet door de Turkse autoriteiten waren afgegeven. De Italiaanse douaneadministratie vorderde verschuldigde douanerechten in verband met onder andere deze 32 certificaten. Een verzoek op grond van art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW en op grond van art. 239 van het CDW werd voorgelegd aan de Commissie. Wat betreft de 32 certificaten die als vals werden aangemerkt, oordeelde de Commissie dat er geen sprake was van een bijzondere situatie in de zin van art. 239 van het CDW. Belanghebbende ging in beroep bij het Gerecht van Eerste Aanleg. Na de procedure bij het Gerecht van Eerste Aanleg volgde een procedure bij het HvJ.

Het HvJ overwoog dat er sprake was van een bijzondere situatie in de zin van art. 239 van het CDW. De Commissie had naar het oordeel van het HvJ haar verplichtingen tot toezicht en controle op de juiste toepassing van de associatieovereenkomst moeten nakomen. De Commissie had om overlegging van specimens van de door het douanekantoor te Mersin gebruikte stempels dienen te verzoeken. De Commissie had in het douanekantoor te Mersin verificatie moeten verrichten. Voorts had de Commissie moeten verifiëren of er een dubbele invoer in de Gemeenschap onder geleide van A.TR.1-certificaten met hetzelfde registratienummer had plaatsgevonden. Indien de Commissie de verplichtingen tot toezicht en controle op de juiste toepassing van de associatieovereenkomst was nagekomen, hadden de vervalsingen van de certificaten naar het oordeel van het HvJ bij de eerste importen kunnen worden ontdekt en opgehelderd en had de omvang van de financiële verliezen zowel voor de gemeenschapsbegroting als voor belanghebbende kunnen worden beperkt.

Kennelijk kan er dus bij valse certificaten toch sprake zijn van een bijzondere situatie. Ik kan het oordeel in de zaak C.A.S. SpA slechts trachten te verklaren door ervan uit te gaan dat voor het HvJ de doorslag zal hebben gegeven dat bepaalde procedures (uitwisselen van stempels) niet zijn nageleefd, waarbij de

omvang van de belastingschuld bij belanghebbende had kunnen worden beperkt als procedures waren nageleefd. Op het punt van valse certificaten en de rol van het functioneren van de douaneautoriteiten daarbij, had het HvJ voor C.A.S. SpA al eerder een belangwekkend arrest gewezen. Ik doel hier op het arrest in de zaak *De Haan Beheer BV*.<sup>1536</sup> In die zaak ging het om vervoer van sigaretten. Deze sigaretten werden met behulp van een frauderende Belgische douaneambtenaar in Nederland onttrokken. Hoewel een werknemer van De Haan Beheer B.V. bij de fraude betrokken was, was De Haan Beheer B.V. zelf te goeder trouw. De FIOD deed onderzoek en bracht De Haan Beheer B.V. gedurende het onderzoek niet op de hoogte. Gedurende het onderzoek ging de fraude door. Het HvJ overwoog dat het belang van het onderzoek stellig kan rechtvaardigen dat de aangever weloverwogen niet in kennis wordt gesteld van onderzoeksresultaten. Het gemeenschapsrecht legt geen verplichting op de aangever te waarschuwen dat hij ten gevolge van fraude douanerechten verschuldigd kan worden. Er is naar het oordeel van het HvJ geen sprake van een vergissing van de bevoegde autoriteiten, maar er is bij het ontbreken van manipulatie of nalatigheid bij de belastingplichtige wel sprake van een bijzondere situatie. In de casus die ten grondslag lag aan het arrest in de zaak *De Haan Beheer BV* was dus sprake van fraude waarvan de douaneautoriteiten tijdens het begaan van de fraude op de hoogte waren. In een dergelijk geval kan er sprake zijn van een bijzondere situatie, hoewel er sprake was van frauduleus afgestempelde documenten. In de zaak *C.A.S. SpA* was de situatie echter anders. Er waren valse certificaten. De procedures wat betreft het doorzenden van stempels waren niet goed nageleefd. Dit leidde kennelijk tot de vaststelling dat er sprake was van een bijzondere situatie, omdat de vervalsingen hadden kunnen worden ontdekt. Dit gaat mijns inziens vrij ver. Het is niet vastgesteld dat de douaneautoriteiten ten tijde van het begaan van de fraude op de hoogte waren van de fraude, er was sprake van fraude, en toch is er kennelijk een bijzondere situatie, omdat de douaneautoriteiten wellicht de omvang van de fraude hadden kunnen voorkomen bij het beter naleven van de afgesproken procedure betreffende het toezenden van stempels. Dit betekent dat er kennelijk voor de douaneautoriteiten een zorgplicht geldt om goed alle procedures na te leven ter voorkoming van fraude, omdat anders fraude kan lonen.<sup>1537</sup>

Dat het niet nakomen van de zorgplicht in geval van fraude in bepaalde situaties kwijtschelding rechtvaardigt viel voor het arrest in de zaak *C.A.S. SpA* reeds af te leiden uit jurisprudentie van het GvEA. Hoewel de overlegging, zelfs te goeder trouw, ter verkrijging van een preferentiële tariefbehandeling voor goederen die voor het vrije verkeer worden aangegeven, van documenten waarvan naderhand wordt vastgesteld dat zij vervalst zijn, op zich geen buitengewone omstandigheid is die een kwijtschelding van de rechten bij invoer rechtvaardigt, is deze regel naar het oordeel van het GvEA geen beletsel voor een dergelijke kwijtschelding wanneer, in het geval van een tariefcontingent dat is vrijgesteld van invoerrechten, de Commissie, door het gebruik van het contingent niet

1536. HvJ 7 september 1999, nr. C-61/98 (*De Haan Beheer BV*), ECLI:EU:C:1999:393, V-N 1999/46.27.

1537. Vanzelfsprekend doet het honoreren van een verzoek op grond van art. 239 van het CDW niet af aan de eventuele strafrechtelijke aansprakelijkheid van degenen die bij de vervalsing betrokken waren.

naar behoren te controleren, te kort is geschoten in haar verplichting om een juiste toepassing van het contingent te verzekeren en erop toe te zien dat het contingent niet met gebruikmaking van vervalste certificaten werd overschreden.<sup>1538</sup>

Advocaat-generaal Van Ballegooijen<sup>1539</sup> leidt uit het arrest in de zaak Hamann International GmbH Spedition + Logistik<sup>1540</sup> af dat een rechter bij een verzoek om terugbetaling of kwijtschelding van rechten bij invoer ambtshalve dient na te gaan of is voldaan aan de in art. 239 van het CDW gestelde voorwaarden voor terugbetaling van de betrokken rechten.

Indien een douaneschuld ten onrechte is kwijtgescholden of het overeenkomstige bedrag aan rechten ten onrechte is terugbetaald, wordt de oorspronkelijke schuld opnieuw opeisbaar.<sup>1541</sup>

### 23.8 (NIET-)BOEKEN, TERUGBETALING EN KWIJTSCHELDING VAN BTW

Voor dit onderzoek is van belang hoe bij de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wat betreft situaties van het afzien van boeken, terugbetaling en kwijtschelding wordt aangesloten bij de situatie van douanerechten.

In de Btw-richtlijn zijn dergelijke regelingen met betrekking tot het afzien van boeken, terugbetaling en kwijtschelding niet opgenomen. Ook zijn in de Btw-richtlijn de regelingen uit het CDW niet van toepassing verklaard.

In de Nederlandse regelgeving is in art. 22 van de Wet opgenomen dat, kennelijk voor wat betreft de wijze van heffing, wordt aangesloten bij de douaneregelgeving. Naar het voorkomt brengt in Nederland art. 22, eerste lid, van de Wet met zich dat de voorschriften met betrekking tot de (niet-)boeking uit het douanerecht zoveel mogelijk analoog worden toegepast met betrekking tot de verschuldigde btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, ook wanneer in het geheel geen douanerechten zijn verschuldigd.<sup>1542</sup>

Zoals behandeld in de paragrafen 23.3 en 23.5 is er in het douanerecht een aantal gronden waarbij een douaneschuld niet, al dan niet achteraf, wordt geboekt. Deze gronden zijn, op één na, in Nederland ook van toepassing op de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Door middel van art. 22, eerste lid, van de Wet worden immers alle bepalingen uit het CDW en het UCDW van overeenkomstige toepassing verklaard, met uitzondering van

1538. GvEA 19 februari 1998, nr. T-42/96 (Eyckeler & Malt AG), ECLI:EU:T:1998:40, Jur. blz. II-00401.

1539. Conclusie advocaat-generaal Van Ballegooijen 26 september 2008, nr. 40 612 (Road Air Logistics Customs BV), ECLI:NL:PHR:2009:BF9243, gepubliceerd onder HR 20 maart 2009, BNB 2009/131 m.nt. Van Brummelen.

1540. HvJ 12 februari 2004, nr. C-337/01 (Hamann International GmbH Spedition + Logistik), ECLI:EU:C:2004:90, NTFR 2004/287 m.nt. Benning, punten 34 en 35.

1541. Art. 242 van het CDW.

1542. Vergelijk Van Vliet 1998, blz. 132.

art. 868 van het UCDW. Art. 868 van het UCDW bevat de regel dat lidstaten kunnen bepalen dat bedragen beneden de 10 ecu niet worden geboekt en de regel dat bedragen beneden de 10 ecu niet worden nagevorderd. Deze regel werkt dus in Nederland niet door naar de btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

Zoals behandeld in paragraaf 23.3 geldt voor de douanerechten de verplichting tot boeking onder andere niet indien er een voorlopig antidumpingrecht of compenserend recht is ingesteld, wanneer het bedrag van de wettelijk verschuldigde rechten hoger is dan het bedrag dat op grond van een bindende tariefinlichting is vastgesteld. Het lijkt mij dat het bestaan van een voorlopig antidumpingrecht of compenserend recht niet met zich behoort te brengen dat er geen btw wordt verschuldigd. Ook een onjuiste tariefinlichting voor de douanerechten hoort mijns inziens geen gevolgen te hebben voor de verschuldigdheid van btw.

In Nederland biedt art. 22, tweede lid, van de Wet een rechtsbasis om kwijtschelding of teruggaaf mogelijk te maken. In dat artikel wordt bepaald dat bij ministeriële regeling onder daarbij te stellen voorwaarden en beperkingen kwijtschelding of teruggaaf van bij invoer verschuldigde btw wordt verleend in de gevallen waarin aanspraak op kwijtschelding of terugbetaling van rechten bij invoer bestaat of zou bestaan indien de goederen in het douanegebied van de Europese Unie, bedoeld in art. 3 van het CDW zouden zijn ingevoerd of, in andere gevallen, om redenen van billijkheid.

Voor de koppeling aan de rechten bij invoer werd in het verleden aan deze bepaling uitvoering gegeven in de Beschikking teruggaaf heffingen bij invoer (BTHI).<sup>1543</sup> Opmerkelijk was dat daarbij de kwijtschelding en terugbetaling op de voet van art. 13 van Verordening nr. 1430/79 inzake de terugbetaling of kwijtschelding (de rechtsvoorganger van art. 239 van het CDW) was uitgesloten, terwijl toch art. 22 van de Wet, zoals vermeld, wel een rechtsbasis bood voor teruggaaf of kwijtschelding om redenen van billijkheid. Kennelijk vond de regelgever uiteindelijk het gebruik van de regeling van art. 63 van de AWR afdoende en wilde de regelgever geen rechterlijke toetsing van de billijkheid van een teruggaafbeslissing toelaten.<sup>1544</sup>

Vanaf 1 januari 2000 gold in Nederland art. 110a van de Douaneregeling. Dit artikel is inmiddels vervangen door art. 9:1 van de Algemene Douaneregeling. Dit artikel luidt:

“1. Terugbetaling of kwijtschelding van accijnzen, omzetbelasting en de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en enkele andere producten wordt verleend in de gevallen waarin bij of krachtens het Communautair douanewet-

1543. Beschikking van 25 juni 1980, nr. 080-1329, Stcrt. 1980, 120 in werking getreden op 1 juli 1980, nadien enkele malen gewijzigd, laatstelijk bij beschikking van 27 december 1993, nr. WJB 93/1661, Stcrt. 1993, nr. 252, vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 391. De beschikking is ingetrokken per 1 juni 1996.

1544. Vergelijk Punt & Van Vliet 2000, blz. 391.

boek aanspraak op terugbetaling of kwijtschelding van rechten bij invoer bestaat of zou bestaan.

2. De door het Comité genomen beschikking, bedoeld in artikel 239, lid 1, tweede gedachtestreepje, van het Communautair douanewetboek en de ter uitvoering van dat artikel vastgestelde bepalingen zijn van overeenkomstige toepassing op het verzoek om terugbetaling of kwijtschelding voor zover het tevens betrekking heeft op accijnzen, omzetbelasting en de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van enkele andere producten.”

Art. 236 van het CDW en 239 van het CDW zijn niet alleen van toepassing bij douanerechten maar worden, zoals uit het voorgaande blijkt, in Nederland overeenkomstig toegepast bij de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.<sup>1545</sup> Ook van btw (geheven door middel van een uitnodiging tot betaling) kan met toepassing van art. 22 van de Wet teruggaaf worden gevraagd.<sup>1546</sup> Overigens neem ik aan dat als het verzoek alleen op btw ziet, het verzoek in geen geval aan de Commissie behoeft te worden voorgelegd en dat de indieningstermijnen van de verzoeken overeenkomstig de regelingen van de artikelen 236 en 239 van het CDW zijn.

Voor de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt dus voor wat betreft de regeling met betrekking tot kwijtschelding en teruggaaf in Nederland geheel aangesloten bij de situatie van de douanerechten.

Het voorgaande geeft aanleiding tot enkele opmerkingen. Binnen het systeem van de douanerechten zijn de regelingen met betrekking tot niet boeken, terugbetaling en kwijtschelding een essentieel element. Over de mogelijkheid van terugbetaling en kwijtschelding van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is in de Btw-richtlijn niets geregeld. Het is opvallend, mede vanuit het oogpunt dat in het btw-systeem wordt gestreefd naar een uniforme grondslag zonder onnodige verschillen tussen de lidstaten, dat voor de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, welke qua verschuldigdheid dicht aansluit bij het douanerecht, de lidstaten kennelijk een grote vrijheid (menen te) hebben om deze regelingen al dan niet toe te passen voor de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

Overigens lijkt het mij dat het belang van art. 239 van het CDW voor de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen enigszins moet worden gerelativeerd. Een gedeelte van problematiek met betrekking tot art. 239 van het CDW bestaat, zoals hiervoor beschreven, “bij de gratie van” valse certificaten van oorsprong. Voor de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen zijn oorsprongscertificaten van minder belang, nu voor de tarieven van de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen de oorsprong van goederen van weinig belang is. Het is dus goed

1545. Ik neem aan dat door de komst van art. 110a van de Douaneregeling het arrest van de Hoge Raad van 21 augustus 1991, nr. 25 263, ECLI:NL:HR:1991:ZC4654, BNB 1992/1 m.nt. Simons niet meer van toepassing is. In dat arrest was overwogen dat Verordening nr. 1430/79 betreffende terugbetaling of kwijtschelding van in- of uitvoerrechten niet van toepassing was als omzetbelasting niet op een aangifte ten invoer was geheven.

1546. Hof Amsterdam 16 januari 2004, nr. 02/7224 (Road Air Logistics Customs BV), ECLI:NL:GHAMS:2004:AO3629, V-N 2004/29.1.11.



mogelijk dat er vanwege valse certificaten een bijzondere situatie voor de douanerechten bestaat, terwijl het met de bijbehorende btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen gewoon goed is gelopen, zodat een bijzondere situatie daar niet speelt. Op grond van de tekst van art. 9:1 van de Algemene Douaneregeling vindt in Nederland terugbetaling of kwijtschelding btw plaats in de gevallen waarin bij of krachtens het Communautair douanewetboek aanspraak op terugbetaling of kwijtschelding van rechten bij invoer bestaat of zou bestaan. Het lijkt mij dat niet in alle gevallen terugbetaling of kwijtschelding zou hoeven te volgen van de btw indien er douanerechten worden kwijtgescholden. Douanerechten hebben veelal te maken met oorsprong en als er vanwege een bijzondere situatie toch tegemoet wordt gekomen in de douanerechten, hoeft mijns inziens niet altijd tegemoet te worden gekomen voor de btw.

In de cassatieprocedure in de zaak Road Air Logistics Customs BV kwam aan de orde een middel voorgesteld door de staatssecretaris, inhoudende dat bij een verzoek om terugbetaling van btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen aansluiting moet worden gezocht bij het douanerecht, zodat geen btw kon worden teruggegeven omdat het te betalen bedrag op het tijdstip van betaling niet wettelijk was verschuldigd in de zin van de Wet (en niet omdat er recht op terugbetaling van douanerechten zou bestaan ter zake van de zendingen). Naar het oordeel van de Hoge Raad vloeit uit de wetsgeschiedenis voort, dat btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen slechts voor terugbetaling dan wel kwijtschelding in aanmerking komt, in een geval waarin op grond van de bepalingen van het CDW recht op terugbetaling (of kwijtschelding) van rechten bij invoer bestaat of zou bestaan indien rechten bij invoer zouden zijn betaald (of verschuldigd zouden zijn geworden).<sup>1547</sup> De situatie dat belanghebbende de belasting op grond van art. 23 van de Wet niet was verschuldigd is niet een zodanig geval.

Vanzelfsprekend is er geen recht op aftrek van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen indien ter zake van de betreffende btw kwijtschelding of teruggaaf wordt verleend. Dit is in Nederland geregeld in art. 22, derde lid, van de Wet.

Op grond van art. 23 van de Wet moet in bepaalde gevallen de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen worden voldaan op aangifte. Het is de vraag in hoeverre de regelingen met betrekking tot het afzien van boeken, kwijtschelding en terugbetaling ook gelden indien wordt geheven op grond van art. 23 van de Wet in plaats van op grond van art. 22 van de Wet. Het lijkt mij dat regelingen met betrekking tot afzien van boeken, kwijtschelding en terugbetaling voor wat betreft hun toepassingsbereik niet afhankelijk zouden moeten zijn van de vraag of de oorspronkelijke btw-verschuldigheid is voldaan op grond van een uitnodiging tot betaling of op aangifte. Bij btw die wordt voldaan op aangifte kan er namelijk evenals bij btw die wordt voldaan

<sup>1547</sup>HR 20 maart 2009, nr. 40 612 (Road Air Logistics Customs BV), ECLI:NL:HR:2009:BF9243, BNB 2009/131 m.nt. Van Brummelen.

op grond van art. 22, eerste lid, van de Wet sprake zijn van een bijzondere situatie de terugbetaling of kwijtschelding van btw rechtvaardigt.

Ik merk echter op dat de tekst van de Wet op dit punt niet geheel duidelijk lijkt. In art. 22, eerste lid, van de Wet wordt geregeld dat ter zake van de belasting bij invoer bijna alle bepalingen uit CDW en UCDW van toepassing zijn. Het tweede en het derde lid zien op kwijtschelding en teruggaaf. In art. 23, eerste lid, van de Wet, wordt geregeld dat “In afwijking van artikel 22” de belasting ter zake van invoer in bepaalde gevallen wordt geheven van ondernemers of lichamen in de zin van de AWR. In art. 23, tweede en derde lid, wordt aangegeven op welk tijdstip deze belasting wordt verschuldigd en op welk tijdstip. Het lijkt onduidelijk in hoeverre de afwijking van art. 22 van de Wet reikt. Wordt het hele artikel opzij gezet, of ziet de afwijking van art. 23 van de Wet slechts op de in art. 23 van de Wet geregelde onderwerpen?

Het lijkt mij dat deze regelingen in art. 23 van de Wet, de rest van de in art. 22 geregelde onderwerpen intact laten. Dit ondanks dat een gedeelte van de werking van art. 22, eerste lid, van de Wet onder de werkingssfeer van art. 23 van de Wet geen werking heeft, omdat art. 22 van de Wet ook regelde hoe wordt geheven en wie deze wordt verschuldigd.

### 23.9 SAMENVATTING

Douanerechten worden geboekt en worden vervolgens medegedeeld. Voor zover er niet is geboekt binnen de termijnen van de artikelen 218 en 219 van het CDW is geboekt, of ingeval er een te laag bedrag is geboekt, worden in art. 220 van het CDW regels gegeven over het boeken achteraf.

In een aantal gevallen blijft boeking achteraf op grond van art. 220 van het CDW achterwege. Zo wordt op grond van art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW niet overgegaan tot boeking achteraf, wanneer het wettelijk verschuldigde bedrag aan rechten niet is geboekt ten gevolge van een vergissing van de douaneautoriteiten zelf die de belastingschuldige redelijkerwijze niet kon ontdekken en waarbij deze laatste zijnerzijds te goeder trouw heeft gehandeld en aan alle voorschriften van de geldende bepalingen op het gebied van de douaneaangifte heeft voldaan.

Er zijn drie cumulatieve voorwaarden voor toepassing van art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW. Er moet 1) sprake zijn van een vergissing van de douaneautoriteiten zelf die 2) de belastingschuldige redelijkerwijze niet kon ontdekken en waarbij deze laatste te goeder trouw heeft gehandeld en 3) waarbij de belastingschuldige aan alle voorschriften van de geldende bepalingen op het gebied van de douaneaangifte heeft voldaan.

Elke autoriteit die in het kader van zijn bevoegdheden gegevens verstrekt die in aanmerking worden genomen bij de navordering van douanerechten moet worden beschouwd als “bevoegde autoriteit”, zo volgt uit het arrest van het HvJ in de zaak *Mecanarte-Metalúrgica da Lagao Ld*<sup>a</sup>. Dit geldt in het bijzonder voor

de douaneautoriteiten van de lidstaat van uitvoer van de goederen die optreden ten aanzien van de douaneverklaring.<sup>1548</sup> In zijn arrest in de zaak *Mecanarte-Metalúrgica da Lagao Ld*<sup>1549</sup> overwoog het HvJ dat de in art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW bedoelde vergissingen alle vergissingen omvatten inzake de uitlegging of de toepassing van de voorschriften betreffende de rechten bij invoer of bij uitvoer, die de belastingschuldige niet redelijkerwijze kon ontdekken, wanneer zij het gevolg zijn van een actieve gedraging.

De tweede voorwaarde houdt in dat de belastingschuldige de vergissing redelijkerwijze niet kon ontdekken en te goeder trouw heeft gehandeld. Bij de vaststelling of de belastingschuldige de vergissing van de bevoegde douaneautoriteiten kon ontdekken moet worden gelet op de aard van de vergissing, de beroepservaring van de betrokken marktdeelnemer en de mate van de door deze betrachtte zorgvuldigheid.

Als derde voorwaarde geldt dat de belanghebbende aan alle voorschriften van de geldende bepalingen op het gebied van de douaneaangifte heeft voldaan. Deze voorwaarde houdt in, dat de aangever verplicht is, de bevoegde douaneautoriteiten alle noodzakelijke inlichtingen te verschaffen die door de Unieregeling en door de eventueel tot aanvulling of uitvoering daarvan vastgestelde nationale voorschriften worden verlangd en die noodzakelijk zijn voor de door de aangever gewenste douanebehandeling van de betrokken goederen.<sup>1550</sup>

Veelal moeten de nationale autoriteiten de Commissie raadplegen alvorens zij op grond van art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW af te mogen zien van het boeken van een douaneschuld.

Op grond van art. 236 van het CDW wordt tot terugbetaling of kwijtschelding van rechten bij invoer of van rechten bij uitvoer overgegaan, wanneer wordt vastgesteld dat het bedrag van de rechten op het tijdstip van betaling niet was verschuldigd, dan wel dat het bedrag in strijd met art. 220, tweede lid, van het CDW is geboekt.

De omvang van een toetsing aan 236 van het CDW is minder omvangrijk dan de toetsing die kan plaatsvinden bij een bezwaar- of beroepsprocedure tegen de uitnodiging tot betaling. Voor de toetsing of aan de voorwaarde van art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW is voldaan, maakt het geen verschil of sprake is van een boeking achteraf, of dat sprake is van een verzoek op grond van art. 236 van het CDW.

1548. HvJ 27 juni 1991, nr. C-348/89 *Mecanarte-Metalúrgica da Lagao Ld*<sup>a</sup>), ECLI:EU:C:1991:278, NJ 1993, 753.

1549. HvJ 27 juni 1991, nr. C-348/89 (*Mecanarte-Metalúrgica da Lagao Ld*<sup>b</sup>), ECLI:EU:C:1991:278, NJ 1993, 753.

1550. HvJ 1 april 1993, nr. C-250/91 (*Société Hewlett Packard France*), ECLI:EU:C:1993:134, Jur. blz. I-01819 en HvJ 23 mei 1989, nr. 378/87 (*Top Hit Holzvertrieb GmbH*), ECLI:EU:C:1989:209, Jur. blz. 01359.

De regeling van art. 237 van het CDW ziet op terugbetaling indien een aangifte achteraf ongeldig wordt gemaakt.

De regeling van art. 238 van het CDW ziet op goederen die door de importeur worden geweigerd omdat de goederen gebreken vertonen of niet in overeenstemming zijn met de bepalingen van het contract op grond waarvan de goederen zijn ingevoerd.

Op grond van art. 239 van het CDW kan tot terugbetaling of kwijtschelding worden overgegaan in andere gevallen dan die bedoeld in de artikelen 236, 237 of 238 van het CDW. Het gaat hier dus om gevallen waarbij de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wettelijk was verschuldigd en er geen sprake is van een geval als bedoeld in art. 220, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van het CDW, maar er toch redenen zijn om tot terugbetaling of kwijtschelding over te gaan. Art. 239 van het CDW is een soort algemene billijkheidsclausule.

De vaststelling van de gevallen is uitgewerkt in de artikelen 899 tot en met 909 van het UCDW.

Bijzondere aandacht verdient in dit verband de situatie van valse certificaten. Indien er sprake is van valse certificaten, is er in beginsel geen sprake van een bijzondere situatie als bedoeld in art. 239 van het CDW. In dit kader wijs ik er op dat het HvJ in het arrest in de zaak C.A.S. SpA<sup>1551</sup> een mijns inziens opvallend arrest heeft gewezen. Het arrest van het HvJ in de zaak C.A.S. SpA lijkt namelijk moeilijk in te passen in het systeem.

In de Btw-richtlijn zijn regelingen met betrekking tot het afzien van boeken, terugbetaling en kwijtschelding niet opgenomen. Ook zijn in de Btw-richtlijn de regelingen uit het CDW niet van toepassing verklaard.

In de Nederlandse regelgeving is in art. 22 van de Wet opgenomen dat, kennelijk voor wat betreft de wijze van heffing, wordt aangesloten bij de douaneregeling. In Nederland biedt art. 22, tweede lid, van de Wet een rechtsbasis om kwijtschelding of teruggaaf mogelijk te maken. Dit is uitgewerkt in art. 9:1 van de Algemene Douaneregeling. Voor de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt voor wat betreft de regeling met betrekking tot kwijtschelding en teruggaaf in Nederland geheel aangesloten bij de situatie van de douanerechten.

1551. HvJ 25 juli 2008, nr. C-204/07 P (C.A.S. SpA), ECLI:EU:C:2008:446, Jur. blz. I-06135.



*Deel uitvoer*



### 24.1 PLAATS UITVOER IN BTW-SYSTEEM

Goederen kunnen over de buitengrens van de Gemeenschap zowel de Gemeenschap worden binnengebracht als naar buiten de Gemeenschap worden gebracht. In het deel invoer heb ik het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap behandeld. In dit hoofdstuk ga ik in op het plaatsvinden van een belastbaar feit bij de uitvoer van goederen. In paragraaf 24.1 ga ik in dit kader in op het btw-systeem en in paragraaf 24.2 ga ik in dit kader in op het douanerecht. In paragraaf 24.3 volgt een samenvatting.

In het btw-systeem zal er bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap als uitgangspunt btw behoren te gaan drukken. Het aspect van het rechtskarakter dat er sprake is van een verbruiksbelasting brengt dit met zich. Om te bereiken dat in beginsel btw gaat drukken, is er in het btw-systeem een apart belastbaar feit dat in beginsel optreedt wanneer goederen worden binnengebracht in de Gemeenschap. Bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap lijkt er geen andere mogelijkheid te zijn om in alle situaties waarin dat wenselijk is btw-druk te bereiken dan door middel van een van het btw-systeem deel uitmakend apart belastbaar feit voor het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, naast de belastbare feiten van de levering, de dienst en de intracommunautaire verwerving.

Het ligt in het btw-systeem, voor de hand dat goederen in veel situaties worden ontdaan van btw-druk<sup>1552</sup> als goederen van binnen de Gemeenschap naar buiten de Gemeenschap worden gebracht.<sup>1553</sup> Onderdeel van het rechtskarakter van het btw-systeem<sup>1554</sup> vormen immers de aspecten dat er sprake is van een verbruiksbelasting en het neutraliteitsbeginsel. Het btw-systeem is gericht op het verbruik

1552. De btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen zal normaliter drukken op een persoon, bijvoorbeeld een belastingplichtige of een particulier. Vanuit de persoon die de btw wordt verschuldigd bekeken, is bij de uitvoer van goederen van belang of de persoon die btw wordt verschuldigd wordt ontdaan van btw-druk. Omdat bij de invoer van goederen en bij de uitvoer van goederen de persoon die de btw wordt verschuldigd veel minder op de voorgrond staat dan bij leveringen en diensten (zonder belastingplichtige is er immers geen belastbare levering of dienst, echter het belastbare feit invoer van goederen vindt plaats ongeacht of er sprake is van een belastingplichtige) en de goederen centraal staan is het goed mogelijk om het bij uitvoer van goederen zowel te hebben over het ontdoen van btw die drukt op personen als over het ontdoen van goederen van btw-druk. Btw-druk op goederen zal overigens altijd neerslaan op een persoon op wie de btw drukt.

1553. Export van goederen valt, zoals Schenk, Thuronyi en Cui het uitdrukken buiten de jurisdictie van de btw. Schenk, Thuronyi & Cui 2015, blz. 41.

1554. Het rechtskarakter van het btw-systeem heb ik behandeld in paragraaf 1.5.



van goederen in de Gemeenschap. Goederen die naar buiten de Gemeenschap worden gebracht, zullen normaliter niet langer worden verbruikt in de Gemeenschap.<sup>1555</sup>

Goederen worden inderdaad ook veelal ontdaan van btw-druk omdat goederen van binnen de Gemeenschap naar buiten de Gemeenschap worden gebracht. In het kader van de uitvoer van goederen doel ik met het btw-vrij maken, of het ontdoen van btw-druk, van goederen op het ervoor zorgen dat op uitgevoerde goederen geen btw drukt. Het gaat dus om de goederen die naar buiten de Gemeenschap worden gebracht. Het kan hier gaan om btw die op de goederen drukt ter zake van leveringen of diensten of ter zake van het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap of ter zake van intracommunautaire verwerkingen.

Zoals het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap in het btw-systeem in beginsel een belastbaar feit met zich brengt, zou het mogelijk zijn geweest het brengen van goederen naar buiten de Gemeenschap als uitgangspunt aan te merken als een belastbaar feit voor de btw. Bij het optreden van dit belastbare feit zou dan bij het brengen van goederen naar buiten de Gemeenschap geen btw worden verschuldigd, maar het belastbare feit zou er in combinatie met een ter zake van het belastbare feit te verlenen recht op aftrek van btw voor kunnen zorgen dat goederen in beginsel vrij van btw-druk de Gemeenschap verlaten.<sup>1556</sup> Een apart belastbaar feit, bijvoorbeeld aangeduid als “uitvoer van een goed”, dat niet zou dienen om te komen tot de verschuldigdheid van belasting, en zou dienen te worden gekoppeld aan een recht op aftrek van btw, zou overigens een enigszins opvallende verschijning zijn in het belastingrecht, uitgaande van het meer gebruikelijke verschuldigd worden van belasting door middel van belastbare feiten.<sup>1557</sup>

Het ontdoen van goederen van btw-druk vindt in het btw-systeem echter niet plaats in de vorm van een apart belastbaar feit dat plaatsvindt vanwege het

1555. Zoals vermeld in paragraaf 1.8, ga ik er in dit onderzoek van uit dat goederen daar worden verbruikt waar zij zich bevinden.

1556. Ik wijs er op dat leveringen van goederen die worden uitgevoerd uit de Gemeenschap veelal zijn vrijgesteld met een recht op aftrek van btw. Er worden echter ook veel goederen uitgevoerd uit de Gemeenschap, zonder dat die uitvoer plaatsvindt in het kader van een levering, zodat alleen het aansluiten bij het belastbare feit levering en daaraan recht op aftrek verlenen nog niet ervoor zorgt dat alle goederen zonder btw-druk worden uitgevoerd.

1557. Alhoewel er ook bepaalde leveringen van goederen of diensten in de Gemeenschap zijn, die zijn vrijgesteld met een recht op aftrek van btw.

naar buiten de Gemeenschap brengen van goederen.<sup>1558</sup> Bij het brengen van goederen naar buiten de Gemeenschap wordt, voor zover goederen vrij worden gemaakt van btw-druk, het btw-vrij maken van goederen geregeld door het verlenen van een recht op aftrek van btw,<sup>1559</sup> voor zover nodig in combinatie met het vrijstellen van reeds tot de kern van het btw-systeem behorende belastbare feiten leveringen en diensten, voor zover die te maken hebben met goederen die naar buiten de Gemeenschap (zullen) worden gebracht.<sup>1560</sup> Leveringen door een belastingplichtige in de Gemeenschap tegen vergoeding, waarbij goederen door of in opdracht van de leverancier of de afnemer van binnen de Gemeenschap naar buiten de Gemeenschap worden gebracht, worden veelal vanwege het naar buiten de Gemeenschap brengen van de goederen vrijgesteld met een recht op aftrek van btw. Voor zover het btw-vrij maken van goederen is gekoppeld aan leveringen vormen deze leveringen geen belastbaar feit dat is gecreëerd om de uitvoer van goederen te ontlasten, maar gaat het om een belastbaar feit dat reeds plaatsvindt op transacties en waar voor het btw-vrij maken van de goederen bij wordt aangeknoopt.<sup>1561</sup>

Ik zal in hoofdstuk 30 ingaan op het recht op aftrek van btw en daarbij beschrijven in hoeverre goederen die naar buiten de Gemeenschap worden gebracht mijns inziens behoren te worden ontlast van btw-druk en in hoeverre goederen die de Gemeenschap verlaten daadwerkelijk worden ontlast van btw-druk. Ik zal in hoofdstuk 30 ook aandacht besteden aan btw-druk bij de uitvoer van goederen door particulieren.

1558. Zoals opgemerkt in paragraaf 22.2.4 lijkt het belastbare feit invoer van goederen veeleer te zien op de inkomende kostenkant van de belastingplichtige, dan op de uitgaande prestaties van de belastingplichtige. Een eventueel belastbaar feit uitvoer van goederen kan niet worden gerelateerd aan de kostenkant en zou, zo lijkt het, meer zien op de outputkant van een belastingplichtige. Dit terwijl uitvoer van goederen als zodanig geen output is voor een belastingplichtige. De belastingplichtige gebruikt goederen in beginsel voor handelingen die in de Gemeenschap leveringen of diensten (zouden) zijn (geweest). Voor die handelingen wordt uiteindelijk een bepaalde vergoeding ontvangen. Het gegeven dat er bij uitvoer van goederen geen sprake hoeft te zijn van een transactie in verband waarmee goederen worden uitgevoerd zou bij het bestaan van een belastbaar feit uitvoer van goederen naar ik aanneem tot moeilijkheden bij het vaststellen van de maatstaf van heffing kunnen leiden. Ervan uitgaande dat er in verband met de uitvoer over de maatstaf van heffing geen btw zou worden verschuldigd, lijkt de bepaling van de maatstaf van heffing bij een belastbaar feit uitvoer van goederen met name voor het bepalen van de omvang van een eventuele pro rata-aftrek van belang.

1559. Met deze term doel ik in het kader van dit onderzoek met inachtneming van de voorwaarden die voortvloeien uit richtlijn 2008/9/EG of de Dertiende richtlijn mede op het recht op teruggaaf van btw.

1560. Er bestaat in het btw-systeem geen vrijstelling van het belastbare feit invoer van goederen die wordt verleend omdat de goederen worden uitgevoerd.

1561. Overigens is het recht op aftrek van btw mede afhankelijk van handelingen buiten de Gemeenschap waarvoor een recht op aftrek van btw zou bestaan indien de handelingen in de lidstaat waar btw op de kosten van aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen wordt verschuldigd zouden zijn verricht (art. 169, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn). Dergelijke handelingen vinden per definitie buiten de lidstaat plaats waar de kosten drukken en vormen daar dus geen belastbare handeling. In zoverre wordt voor het recht op aftrek van btw, dus weliswaar aangeknoopt bij transacties, maar niet bij belastbare transacties in de lidstaat waar de kosten drukken. Overigens doet zich bij de uitvoer de goederen niet het verschijnsel voor dat zich wel voordoet in het systeem van intracommunautaire verwervingen, waarbij sommige overbrengingen van goederen van het ene land naar het andere toch als een levering worden aangemerkt, ook al wordt er geen macht over goederen overgedragen door de een aan de ander.

Goederen die worden verzonden of vervoerd naar buiten de Gemeenschap kunnen naar derde landen worden gebracht of naar derdelandsgebieden. Het belangrijkste verschil voor wat betreft de btw lijkt dat voor het bewijs voor uitvoer van goederen naar derde landen normaliter gebruik kan worden gemaakt van douanedocumenten.

#### 24.2 UITVOER IN DOUANERECHT

Invoer van goederen is in het btw-systeem dus een belastbaar feit, de uitvoer van goederen niet. Bij de uitvoer van goederen treedt een verschil op tussen het btw-systeem en het douanerecht. In art. 210 en volgende van het CDW<sup>1562</sup> worden namelijk wel enkele situaties omschreven waarin een douaneschuld bij uitvoer ontstaat. In het douanerecht is het nodig om een belastbaar feit bij uitvoer van goederen te hebben, met name in verband met het gemeenschappelijke landbouwbeleid. Voor de btw is een dergelijk belastbaar feit niet nodig.

Het gaat in het btw-systeem om het belasten van verbruik in de Gemeenschap. Na het uitvoeren van goederen zal dergelijk verbruik niet meer gaan plaatsvinden, zodat goederen veelal btw-vrij zullen moeten worden gemaakt, waarbij het niet noodzakelijk is voor de btw bij de uitvoer van goederen een belastbaar feit te realiseren, omdat het btw-vrij maken van goederen ook kan worden gerealiseerd via het recht op aftrek van btw, in combinatie met het in bepaalde gevallen vrijstellen van leveringen of diensten.

In het douanerecht gaat het bij het ontstaan van een belastingschuld bij uitvoer van goederen niet om het ontlasten van goederen van een bestaande druk aan douanerechten, maar gaat het er juist om de goederen te belasten met douanerechten.

In het btw-systeem is er ten aanzien van goederen die naar buiten de Gemeenschap worden gebracht in veel gevallen een recht op aftrek van btw die op de goederen drukt. Bij douanerechten is met de verschuldigdheid ter zake van het binnenbrengen van goederen in het douanegebied de invoer in beginsel afgedaan. Terugbetaling of kwijtschelding van douanerechten wordt, bijzondere gevallen daargelaten, niet meer verleend. Het gaat in bijzondere gevallen waarin wel terugbetaling of kwijtschelding van douanerechten wordt verleend, niet om douanerechten die worden teruggegeven of kwijtgescholden ter zake van het brengen van goederen naar buiten het douanegebied (al zal overigens veelal voor de terugbetaling of kwijtschelding wel worden vereist dat de goederen het douanegebied hebben verlaten). Het gaat bij terugbetaling of kwijtschelding van douanerechten om gevallen waarbij de douanerechten ter zake van het binnenbrengen van goederen in het douanegebied toch moeten worden terugbetaald of kwijtgescholden, omdat de douanerechten niet wettelijk verschuldigd waren of vanwege bijzondere omstandigheden gekoppeld aan omstandigheden rondom de invoer van de goederen. In hoofdstuk 23 ben ik op terugbetaling en kwijtschelding van douanerechten ingegaan.

<sup>1562</sup>.Vergelijk art. 81 van het DWU.

In dit onderzoek ga ik niet in op de situatie waarin een douaneschuld bij uitvoer ontstaat. Ik laat douanerechten in verband met het gemeenschappelijke landbouwbeleid en eventuele andere douaneschulden die ontstaan bij de uitvoer van goederen in dit onderzoek buiten beschouwing. Er wordt immers geen btw verschuldigd ter zake van het brengen van goederen buiten de Gemeenschap. Omdat er vanwege het naar buiten het douanegebied brengen van goederen geen sprake is van teruggaaf of kwijtschelding van douanerechten geheven ter zake van de invoer van goederen of andere transacties binnen het douanegebied en ik het ontstaan van een douaneschuld bij uitvoer van goederen niet behandel, ga ik in het kader van mijn onderzoek voor zover dat ziet op de uitvoer van goederen niet nader in op douanerechten.

Waar ik het heb over goederen die worden gebracht naar buiten de Gemeenschap gebruik ik ook de term uitvoer van goederen. Dit begrip moet los worden gezien van de douaneregeling uitvoer die ook in dit boek wordt behandeld. Uit de context van het gebruik van de term blijkt in dit boek of er met uitvoer van goederen wordt bedoeld op het brengen van goederen naar buiten de Gemeenschap, of op de douaneregeling uitvoer.

### 24.3 SAMENVATTING

Het ligt in het btw-systeem, voor de hand dat goederen in veel gevallen worden ontdaan van btw-druk als goederen van binnen de Gemeenschap naar buiten de Gemeenschap worden gebracht. Onderdeel van het rechtskarakter van het btw-systeem vormen immers de aspecten dat er sprake is van een verbruiksbelasting en het neutraliteitsbeginsel. Het btw-systeem is gericht op het verbruik van goederen in de Gemeenschap. Goederen die naar buiten de Gemeenschap worden gebracht zullen normaliter niet langer worden verbruikt in de Gemeenschap.

Het ontdoen van goederen van btw-druk vindt in het btw-systeem niet plaats in de vorm van een apart belastbaar feit dat plaatsvindt vanwege het naar buiten de Gemeenschap brengen van goederen.

Bij het brengen van goederen naar buiten de Gemeenschap wordt, voor zover goederen vrij worden gemaakt van btw-druk, het btw-vrij maken van goederen geregeld door het verlenen van een recht op aftrek van btw, voor zover nodig in combinatie met het vrijstellen van reeds tot de kern van het btw-systeem behorende belastbare feiten leveringen en diensten, voor zover die te maken hebben met goederen die naar buiten de Gemeenschap (zullen) worden gebracht.

Bij het naar buiten het douanegebied brengen van goederen is er geen sprake is van teruggaaf of kwijtschelding van douanerechten geheven ter zake van de invoer van goederen of andere transacties binnen het douanegebied.



## 25.1 PLAATS VAN UITVOER

De uitvoer van goederen vormt in het btw-systeem geen belastbaar feit. In zoverre is niet van belang vanuit welke plaats goederen worden gebracht naar buiten de Gemeenschap. In dit hoofdstuk ga ik in deze paragraaf in op de plaats van uitvoer van goederen. In paragraaf 25.2 volgt een samenvatting.

Goederen kunnen in verband met een levering worden uitgevoerd. Indien goederen worden verzonden of vervoerd in verband met een levering, vindt deze levering op grond van art. 32 van de Btw-richtlijn plaats in de lidstaat van waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd, de lidstaat waar de goederen zich op het tijdstip van het vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevinden. Voor zover goederen in verband met één levering, bijvoorbeeld door A aan B, worden uitgevoerd uit de Gemeenschap levert dit weinig problemen op. De levering zal plaatsvinden in de Gemeenschap en normaliter zijn vrijgesteld met recht op aftrek van btw. Voorts zal A ook over de bewijsstukken ter zake van de daadwerkelijke uitvoer van de goederen beschikken.

Er kan echter ook sprake zijn van zogenoemde ABC-transacties. Goederen worden bijvoorbeeld vanuit Nederland via Italië vervoerd en uitgevoerd naar Dubai. Ergens in deze keten van transacties worden goederen uitgevoerd uit de Gemeenschap. Uitvoer vindt plaats als goederen feitelijk worden gebracht naar buiten de Gemeenschap. Communautaire goederen worden daarbij niet-communautair en niet-communautaire goederen blijven daarbij niet-communautair.

De goederen in dit voorbeeld worden verzonden of vervoerd vanuit Nederland en dus vinden de leveringen in de handelsketen als uitgangspunt plaats in Nederland.<sup>1563</sup> Op de verschillende leveringen kan in beginsel de vrijstelling met recht op aftrek van btw worden toegepast. In paragraaf 10.3.4 heb ik immers behandeld, dat de vrijstelling bij levering van goederen die worden uitgevoerd van toepassing kan zijn bij meerdere leveringen in de handelsketen. De verschillende leveringen vinden in dit voorbeeld als uitgangspunt plaats in Nederland en zijn in beginsel vrijgesteld met recht op aftrek van btw. Hieraan doet niet af dat een partij in de handelsketen in bijvoorbeeld Italië de uitvoerformaliteiten vervult.

<sup>1563</sup> De hier behandelde problematiek staat los van de in paragraaf 27.5 te behandelen facultatieve vrijstelling op de levering van goederen die worden verworven met het oog op de uitvoer van goederen. Het gaat bij die vrijstelling om het vrijstellen van een levering waarbij nog geen sprake hoeft te zijn van een zogenoemde ABC-transactie.

Niet alleen bij uitvoer doet zich bij ABC-transacties de vraag voor waar de leveringen plaatsvinden, en of alle leveringen in de handelsketen zijn vrijgesteld met recht op aftrek van btw. In het systeem van intracommunautaire verwervingen worden gelet op de arresten van het HvJ in de zaken EMAG<sup>1564</sup> en Euro Tyre Holding BV<sup>1565</sup> bij ABC-transacties leveringen in de schakels na de intracommunautaire verwerving geacht leveringen in de lidstaat van verwerving te zijn. Dit is opvallend, omdat kan worden gesteld dat bij ABC-transacties de goederen toch in verband met de levering vanuit de lidstaat van aanvang van de verzending of het vervoer worden verzonden of vervoerd naar de lidstaat waar de goederen naartoe worden vervoerd. Ik heb dit behandeld in paragraaf 8.2.6. Zoals ik daar heb aangegeven, meen ik dat de uitleg van het HvJ moet worden geplaatst in het kader van de regeling voor intracommunautaire verwervingen, waarbij slechts in één schakel sprake kan zijn van intracommunautair vervoer. Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 10.3.2, kan uit het arrest van het HvJ in de zaak EMAG<sup>1566</sup> weinig worden afgeleid over de plaats van, en het vrijgesteld zijn van, leveringen bij ABC-transacties bij invoer van goederen of bij uitvoer van goederen. Het voorgaande roept de vraag op, of ook bij het brengen van goederen naar buiten de Gemeenschap sprake kan zijn, van leveringen die, ondanks dat het vervoer van de goederen aanvangt in de Gemeenschap, toch plaatsvinden buiten de Gemeenschap, of in het eerder in deze paragraaf gegeven voorbeeld in Italië, hoewel de goederen vanuit Nederland lijken te worden vervoerd naar buiten de Gemeenschap, zij het via Italië.

In paragraaf 7.4.6 heb ik aangegeven dat mijns inziens het stelsel van intracommunautaire verwervingen ook van toepassing is, bij goederen die nog niet zijn ingevoerd. De intracommunautaire verwerving hangt immers samen, met een (fictieve) levering, en er zijn onvoldoende redenen om het belastbare feit intracommunautaire verwerving niet plaats te laten vinden, vanwege het gegeven dat het belastbare feit invoer van goederen zich nog niet heeft voorgedaan.

Het is de vraag in hoeverre het systeem van intracommunautaire verwervingen is te combineren met de uitvoer van goederen. Het vervoer van de goederen vindt plaats van Nederland naar Dubai. Op grond van art. 40 van de Btw-richtlijn vindt een intracommunautaire verwerving daar plaats, waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen. In het voorbeeld lijkt er in beginsel geen sprake te zijn van een aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen in Italië. Er lijkt geen sprake van een “aankomst” van de verzending of het vervoer van de goederen in Italië, hoewel de goederen Italië zeker bereiken. Italië is slechts een plaats die tijdens het vervoer door de goederen wordt aangedaan. De goederen zijn immers verzonden of vervoerd naar Dubai en daar zal de verzending of het vervoer van de goederen pas eindigen. Er vindt dan in beginsel geen intracommunautaire verwerving plaats als de goederen niet worden verzonden

1564. HvJ 6 april 2006, nr. C-245/04 (EMAG Handel Eder OHG), ECLI:EU:C:2006:232, V-N 2006/21.18.

1565. HvJ 16 december 2010, nr. C-430/09 (Euro Tyre Holding BV), ECLI:EU:C:2010:786, BNB 2011/130 m.nt. Bijl.

1566. HvJ 6 april 2006, nr. C-245/04 (EMAG Handel Eder OHG), ECLI:EU:C:2006:232, V-N 2006/21.18.

of vervoerd naar Italië. Dit kan in bepaalde situaties anders zijn, bijvoorbeeld als de goederen enige tijd in Italië worden opgeslagen. Als er echter sprake is van doorgaand vervoer dat vanuit Nederland via Italië naar Dubai gaat, is er geen sprake van een intracommunautaire verwerving in Italië. Op grond van art. 20, tweede volzin, van de Btw-richtlijn worden bij een intracommunautaire verwerving goederen die nog niet zijn ingevoerd geacht te zijn verzonden of vervoerd vanuit de lidstaat van invoer. Een bepaling bij uitvoer van goederen, waarbij goederen worden verzonden of vervoerd naar de lidstaat van waaruit de goederen worden uitgevoerd ontbreekt.

Ten aanzien van goederen die worden uitgevoerd, lijkt mij dat er in beginsel geen belemmering is, om bij verzending of vervoer van goederen binnen de Gemeenschap via een andere lidstaat het stelsel van intracommunautaire verwervingen toe te passen. Dit zou in het hiervoor beschreven voorbeeld van vervoer van goederen die vanuit Nederland worden vervoerd naar Italië en vanuit Italië uitgevoerd naar Dubai met zich kunnen brengen, dat er zich een (fictieve) intracommunautaire verwerving voordoet in Italië. Eventuele latere leveringen in de handelsketen vinden dan, gelet op het systeem van de intracommunautaire verwervingen, in het voorbeeld niet meer in Nederland plaats, maar als uitgangspunt in Italië.

Als er meerdere leveringen zijn die in beginsel als levering zijn te zien in verband waarmee goederen worden uitgevoerd, kan het zich voordoen dat bepaalde lidstaten slechts één levering vrijstellen en de andere leveringen in de handelsketen belasten. Dit kunnen leveringen zijn die aan de levering in verband met de uitvoer van goederen vooraf gaan, maar ook leveringen die op deze levering volgen en toch op grond van art. 32 van de Btw-richtlijn worden geacht in de Gemeenschap plaats te vinden.

Ervan uitgaande dat in meerdere schakels de leveringen kunnen zijn vrijgesteld, is de vraag hoe wordt vastgesteld dat er wordt, of zal worden, uitgevoerd. De laatste schakel die daadwerkelijk de goederen naar buiten de Gemeenschap brengt, zal normaliter over de bewijsstukken beschikken, waaruit volgt dat de goederen daadwerkelijk naar buiten de Gemeenschap zijn gebracht. Bij de schakels daarvoor kunnen er bewijsproblemen ontstaan. Nederland kent op dit gebied de regeling van de zogenoemde Benedictusverklaring. Aangezien de tekst van art. 146, aanhef, en onderdelen a en b, van de Btw-richtlijn niet duidelijk uitgaat van het vrijstellen van meerdere schakels in de handelsketen, is het mogelijk, dat lidstaten verschillend handelen en dat een aantal lidstaten alleen de laatste schakel waarbij de goederen uit de Gemeenschap worden gebracht vrijstelt.

Het lijkt niet te passen in het btw-systeem dat alleen de laatste levering waarbij de goederen uit de Gemeenschap worden gebracht wordt vrijgesteld en latere leveringen worden belast. Wellicht zou het een oplossing zijn analoog aan de jurisprudentie van het HvJ met betrekking tot het intracommunautaire systeem<sup>1567</sup>

1567. HvJ 6 april 2006, nr. C-245/04 (EMAG Handel Eder OHG), ECLI:EU:C:2006:232, V-N 2006/21.18.



ervan uit te gaan dat de latere leveringen niet worden geacht in de Gemeenschap plaats te vinden. Deze oplossing heeft echter niet mijn voorkeur. Zij wijkt onnodig af van de regeling van art. 32 van de Btw-richtlijn. Bij de intracommunautaire verwervingen lijkt een dergelijke regeling noodzakelijk. Bij de uitvoer van goederen is een dergelijke regeling niet noodzakelijk. Zoals ik heb aangegeven in paragraaf 10.3.4 kan mijns inziens de vrijstelling ter zake van leveringen van goederen die in verband met de levering worden uitgevoerd op meerdere leveringen in de handelsketen van toepassing zijn.

Een aantal diensten dat te maken heeft met de invoer en uitvoer van goederen is vrijgesteld met aftrek van btw. Dit is in Nederland bijvoorbeeld uitgewerkt in het Voorschrift Tabel II. Zo zijn, zoals zal worden beschreven in paragraaf 27.3 op grond van onderdeel 1.11.3 van het Voorschrift tabel II onder andere vrijgesteld met recht op aftrek van btw: laden en lossen, het ter beschikking stellen van kranen, vorkheftrucks en dergelijke met bedienend personeel voor het laden en lossen, de prestaties van controlebedrijven, zoals tellen, wegen, meten, bemonsteren, merken en dergelijke en het sorteren, inspecteren, merken en verzegelen van de lading en het verrichten van douaneformaliteiten. Met ingang van 1 januari 2010 zijn de plaats van dienst bepalingen in de Btw-richtlijn herzien. Was daarvoor als uitgangspunt de plaats van de dienstverlener de plaats waar een prestatie plaatsvond, vanaf 1 januari 2010 vinden diensten die worden verricht aan andere belastingplichtigen gevestigd in een andere lidstaat als uitgangspunt daar plaats waar de afnemer van de dienst is gevestigd. Dit leidt er toe dat waar voorheen bij uitvoer vanuit een bepaalde lidstaat vooral van belang was welke regels in die lidstaat golden, tegenwoordig van belang kan zijn welke regels betreffende vrijstellingen gelden in de lidstaat waar de afnemer is gevestigd. Dit kan dus ook een lidstaat zijn, waar bijvoorbeeld geen zeehavens zijn en in welke lidstaat het voor 2010 wellicht van minder belang leek om regels te maken ter uitwerking van bepaalde vrijstellingen. Het gegeven dat op diensten in bijvoorbeeld één zeehaven verschillende regels op dezelfde soort diensten van toepassing kunnen zijn, kan verschil maken voor zover lidstaten een keuze kunnen maken over het gebruik van de facultatieve vrijstellingen van hoofdstuk X van Titel IX van de Btw-richtlijn.<sup>1568</sup>

## 25.2 SAMENVATTING

Indien goederen worden verzonden of vervoerd in verband met een levering, vindt deze levering op grond van art. 32 van de Btw-richtlijn plaats in de lidstaat van waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd. Bij zogenoemde ABC-transacties vinden de leveringen in de handelsketen als uitgangspunt plaats in de lidstaat van waaruit de goederen worden vervoerd of verzonden. Op de verschillende leveringen kan in beginsel de vrijstelling met recht op aftrek van btw worden toegepast. De vrijstelling bij levering van goederen die worden uitgevoerd kan van toepassing zijn bij meerdere leveringen in de handelsketen.

<sup>1568</sup>. Zie paragraaf 10.2.8.

In het systeem van intracommunautaire verwervingen worden gelet op de jurisprudentie van het HvJ bij ABC-transacties leveringen in de schakels na de intracommunautaire verwerving geacht leveringen in de lidstaat van verwerving te zijn. Deze plaatsbepaling van leveringen moet mijns inziens niet analoog worden toegepast bij het brengen van goederen naar buiten de Gemeenschap.

Bij de uitvoer van goederen is bij belastingplichtigen ook het systeem van intracommunautaire verwervingen van toepassing bij vervoer van de goederen via een andere lidstaat.

Omdat de tekst van art. 146, aanhef, en onderdelen a en b, van de Btw-richtlijn niet duidelijk uitgaat van het vrijstellen van meerdere schakels in de handelsketen, is het mogelijk, dat lidstaten verschillend handelen en dat een aantal lidstaten alleen de laatste schakel waarbij de goederen uit de Gemeenschap worden gebracht vrijstellen.



### 26.1 BELASTINGSSCHULDIGE

De uitvoer van goederen vormt in het btw-systeem geen belastbaar feit. Er is dus geen belastingsschuldige die btw ter zake van het belastbare feit uitvoer van goederen kan worden verschuldigd.



## 27.1 INLEIDING

Uitvoer levert als zodanig in het btw-systeem geen belastbaar feit op dat kan worden vrijgesteld. Een aantal vrijstellingen met recht op aftrek van btw voor leveringen of diensten hangt samen met de uitvoer<sup>1569</sup> van goederen. In dit hoofdstuk behandel ik dergelijke vrijstellingen. In paragraaf 27.2 ga ik in op vrijstellingen bij de levering van goederen die in verband met de levering worden uitgevoerd. In paragraaf 27.3 behandel ik de vrijstelling voor diensten die rechtstreeks verband houden met uitvoer. In paragraaf 27.4 behandel ik de vrijstelling voor werkzaamheden met betrekking tot roerende zaken. In paragraaf 27.5 behandel ik de voor lidstaten facultatieve vrijstelling voor exporteurs. In paragraaf 27.6 volgt een samenvatting.

Voor toepassing van een vrijstelling bij de leveringen van goederen die worden uitgevoerd moet bewijs van de uitvoer worden geleverd. Dit bewijs behandel ik in een apart hoofdstuk (hoofdstuk 31).

## 27.2 UITVOER

Het gaat bij de vrijstellingen van art. 146 van de Btw-richtlijn om goederen die in het kader van, of kort na, een levering naar buiten de Gemeenschap worden verzonden of vervoerd.<sup>1570</sup>

Op grond van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn wordt vrijgesteld de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper<sup>1571</sup> worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap. Indien bij de levering van goederen in de Gemeenschap de goederen door

1569. Bij de uitvoer van communautaire goederen is er in douanerechtelijke termen sprake van uitvoer. Bij de uitvoer van niet-communautaire goederen is er in douanerechtelijke termen sprake van wederuitvoer. Waar ik het douanerecht beschrijf hou ik mij aan dit onderscheid. Waar het echter meer in algemene zin gaat over de uitvoer van goederen, met name op btw-gebied, schrijf ik over de uitvoer van goederen, ook waar het kan zien op niet-communautaire goederen.

1570. Er bestaat geen vrijstelling voor goederen waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet en die worden uitgevoerd uit de Gemeenschap. Bij het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen wordt er kennelijk door de Uniewetgever vanuit gegaan dat als dit belastbare feit invoer van goederen zich voordoet, de goederen bestemd zijn om in de Gemeenschap te blijven. Indien btw wordt verschuldigd en de goederen bestemd zijn om te worden uitgevoerd en buiten de Gemeenschap te worden gebruikt voor handelingen die in de Gemeenschap belaste prestaties zouden vormen, zal er overigens een recht op aftrek van de ter zake van het belastbare feit invoer van goederen verschuldigde btw bestaan.

1571. Onder verkoper wordt begrepen ieder die een goed levert tegen een tegenprestatie, dus ook degene die een goed in ruil verstrekt, vergelijk Bijl. Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 183.

of voor rekening van een niet op het grondgebied van de vrijstelling verlenende lidstaat<sup>1572</sup> gevestigde afnemer<sup>1573</sup> worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap, is in beginsel de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn van toepassing.<sup>1574</sup> Het is niet van belang of de macht over het goed in het land van uitvoer van de goederen is overgedragen.<sup>1575</sup>

In art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn wordt een uitzondering gemaakt voor door de afnemer zelf vervoerde goederen bestemd voor de uitrusting of de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of van andere vervoermiddelen voor privégebruik. Er is, lijkt mij, geen goede rechtvaardiging voor, dat door de afnemer zelf vervoerde goederen in die gevallen niet onder de vrijstelling vallen, terwijl de goederen wel zouden zijn vrijgesteld als de verkoper de goederen zou hebben vervoerd.<sup>1576</sup> Degene die zijn of haar pleziervaartuig door zijn of haar leverancier naar buiten de Gemeenschap (laat) vervoeren geniet btw-vrij van zijn of haar pleziervaartuig in tegenstelling tot degene die het pleziervaartuig in de Gemeenschap krijgt geleverd en het pleziervaartuig zelf vervoert<sup>1577</sup> naar buiten de Gemeenschap.

Er lijkt mij met name ook onvoldoende rechtvaardiging voor het gegeven, dat de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn, wel geldt voor buitenlandse afnemers, maar niet voor binnenlandse afnemers.<sup>1578</sup> Ik zie niet in waarom er wel een vrijstelling zou behoren te gelden bij de uitvoer van goederen vanuit Nederland door in België gevestigde afnemers en niet bij de uitvoer van goederen vanuit Nederland door in Nederland gevestigde afnemers. Het lijkt alsof er door de regelgever bij een in de lidstaat van de

1572. De tekst van het artikel luidt: “De lidstaten verlenen vrijstelling voor (...) de levering (...) die door of voor rekening van een niet op hun grondgebied gevestigde afnemer worden verzonden of vervoerd (...)”. De tekst duidt er op dat alleen de leveringen van goederen die worden vervoerd door in de lidstaat die vrijstelling verleent gevestigde afnemers niet zijn vrijgesteld. Als de afnemer in een andere lidstaat van de Gemeenschap is gevestigd dan van waaruit de goederen worden uitgevoerd is de vrijstelling in beginsel wel van toepassing.

1573. In art. 15, aanhef en onderdeel 2, van de Zesde richtlijn, rechtsvoorganger van het artikel, werd de term koper gebezigd. Aangezien er ook sprake kan zijn van een ruiltransactie geniet de term afnemer mijn voorkeur.

1574. Vanzelfsprekend is het in het btw-systeem voor de toepassing van de vrijstelling bij uitvoer van goederen, indien het niet gaat om absoluut verboden goederen, niet van belang of er wordt uitgevoerd in strijd met embargovoorschriften. Vergelijk HvJ 2 augustus 1993, nr. C-111/92 (Wilfried Lange), ECLI:EU:C:1993:345, Jur. blz. I-04677.

1575. HR 13 maart 2009, nr. 43 265, ECLI:NL:HR:2009:BL4797, BNB 2009/122.

1576. Vergelijk Bijl. Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 184-185. Overigens zal meestal niet door de verkoper worden vervoerd als de goederen door de afnemer worden toegevoegd aan de uitrusting van een schip van de afnemer.

1577. Gelet op de tekst van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn lijkt de uitzondering niet van toepassing als de afnemer de goederen laat vervoeren.

1578. Vergelijk Bijl. Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 185. Overigens blijkt uit de uitspraak van het Hof Amsterdam van 8 oktober 2009, nrs. 08/00707 en 08/00708, ECLI:NL:GHAMS:2009:BJ9435, V-N 2010/4.22, dat de inspecteur, in ieder geval in het verleden, contra legem gedoopte dat de vrijstelling met een recht op aftrek van btw van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn voor wat betreft reizigersbagage door belastingplichtigen achter de douane op luchthaven Schiphol ook werd toegepast, als werd geleverd aan afnemers die in de Gemeenschap waren gevestigd. Deze handelwijze betrof volgens de inspecteur in deze zaak geen incident, maar werd contra legem gedoopt door de inspecteur, toegepast door alle belastingplichtigen op luchthaven Schiphol.

Gemeenschap, waarvandaan wordt uitgevoerd, gevestigde afnemer van wordt uitgegaan, dat de goederen wellicht zullen worden wederingevoerd en dat daarbij btw-druk moet worden verzekerd. Die btw-druk wordt echter reeds verzekerd doordat zich bij wederinvoer in de Gemeenschap voor de btw het belastbare feit invoer van goederen voordoet, die, indien op de goederen geen btw drukt, in beginsel zal zijn belast (gelet op het gegeven dat de vrijstelling voor terugkerende goederen alleen geldt, althans op grond van de Nederlandse regelgeving, bij goederen waar btw op drukt). Een risico zal wellicht zijn dat bijvoorbeeld de in Nederland gevestigde afnemer, die het goed terugbrengt in de Gemeenschap, met het goed ten onrechte op een luchthaven in de Gemeenschap door het zogenoemde groene kanaal loopt. Eenzelfde soort risico bestaat echter ten aanzien van niet in de lidstaat van de Gemeenschap, waarvandaan de goederen worden uitgevoerd, gevestigde afnemers. Ook die afnemers kunnen de uitgevoerde goederen later weer feitelijk invoeren en daarbij op een luchthaven in de Gemeenschap ten onrechte door het groene kanaal lopen. Een systematisch ongelijke behandeling tussen in de lidstaat van uitvoer van de goederen gevestigde afnemers en niet in de lidstaat van uitvoer van de goederen gevestigde afnemers lijkt mij in dit verband niet gerechtvaardigd. Hierbij moet worden bedacht dat het niet moeilijk (meer) is te zorgen dat goederen worden uitgevoerd vanuit een andere lidstaat dan de lidstaat van vestiging van de afnemer. Dit geldt temeer indien wordt bedacht dat het oppervlak van sommige lidstaten relatief klein is. Vliegverkeer en daarbij dus uitvoer van goederen vanuit andere lidstaten dan waar iemand is gevestigd lijkt steeds gebruikelijker aan het worden.<sup>1579</sup>

Als er al een onderscheid zou moeten worden gemaakt, dan ligt een onderscheid tussen in de Gemeenschap gevestigde afnemers en niet in de Gemeenschap gevestigde afnemers veeleer voor de hand. De Gemeenschap maakt immers in zijn geheel deel uit van hetzelfde douanegebied. Onderscheid tussen afnemers die zijn gevestigd in de Gemeenschap lijkt daar niet bij te passen. Van belang lijkt dat afnemers uit de hele Gemeenschap gelijk worden behandeld en dat er geen verschil is waardoor bepaalde afnemers die in de Gemeenschap zijn gevestigd goederen wel btw vrij kunnen uitvoeren en anderen niet, alleen gebaseerd op een verschil in lidstaat van vestiging. Het risico van latere feitelijke invoer zonder aangifte te doen lijkt bij in een andere lidstaat van de Gemeenschap dan de lidstaat van uitvoer gevestigde afnemers ten opzichte van in de lidstaat van uitvoer gevestigde afnemers niet minder groot.

Er wordt in de Btw-richtlijn niet bepaald dat voor toepassing van de vrijstelling het vervoer moet zijn bedongen. Voldoende is dat de goederen buiten de Gemeenschap worden gebracht. De wijze van vervoer is irrelevant. Ik meen dat het vervoer rechtstreeks moet geschieden.<sup>1580</sup> Er kan van rechtstreeks vervoer worden gesproken, als de goederen in verband met het transport worden over-

1579. Denk aan de vele inwoners van Nederland die gebruik zijn gaan maken van de luchthaven in Düsseldorf en daardoor minder frequent gebruik maken van luchthaven Schiphol.

1580. Vergelijk Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 185.



geladen of kort worden opgeslagen.<sup>1581</sup> Andere bewerkingen dan het verpakken of gereed maken voor transport, kunnen er mijns inziens toe leiden dat de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn niet op de levering van de goederen van toepassing is.

Er bestaat recht op toepassing van de vrijstelling wanneer de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken op de afnemer is overgegaan en de leverancier aantoont dat de goederen naar een plaats buiten de Europese Unie zijn verzonden of vervoerd en het grondgebied van de Europese Unie ingevolge deze verzending of dit vervoer fysiek hebben verlaten.<sup>1582</sup> Behalve bij goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers wordt in de Btw-richtlijn niet als voorwaarde gesteld dat exportgoederen het grondgebied van de Europese Unie binnen een bepaalde termijn moeten hebben verlaten.<sup>1583</sup>

De Nederlandse wetgever heeft art. 146, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Btw-richtlijn uitgewerkt in tabelpost a2. In tabelpost a2 wordt geschreven over goederen die door een ondernemer worden uitgevoerd. In de Wet wordt niet bepaald dat dit niet de afnemende ondernemer zou kunnen zijn, zodat ik er van uitga dat de vrijstelling die op grond van de Btw-richtlijn geldt indien een in het buitenland gevestigde afnemende ondernemer vervoert met een richtlijnconforme uitleg wordt gedekt door de Wet. Deze uitleg vindt bevestiging in onderdeel 1.4.3 van het Voorschrift Tabel II waarin is geregeld, dat tabelpost a2 de situatie omvat dat een buitenlandse afnemer de goederen zelf bij de leverancier afhaalt of laat afhalen, dan wel laat afleveren bij een ondernemer die voor de daadwerkelijke export zorg draagt.

Op grond van de tekst van de Wet wordt vereist dat in een zodanig geval sprake is van een ondernemer. Ook in het Voorschrift Tabel II, onderdeel 1.4.3, wordt voorgeschreven dat wordt aangetoond dat er sprake is van een ondernemer. Op grond van de Btw-richtlijn wordt niet vereist dat de afnemer in de zin van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn een ondernemer is. De afnemer die een vrijstelling geniet op grond van de Btw-richtlijn zou ook een in het buitenlandse gevestigde afnemende particulier kunnen zijn. De wetgever heeft de Btw-richtlijn daarmee niet correct uitgevoerd, omdat de tekst van de Wet mijns inziens geen ruimte biedt voor een uitleg waarbij onder een ondernemer ook een particulier wordt verstaan. In bepaalde gevallen kan daarom een rechtstreeks beroep op de Btw-richtlijn noodzakelijk zijn.

1581. Inzake de intracommunautaire verwerving volgt uit het arrest van de Hoge Raad van 22 april 2011, nr. 42 307, ECLI:NL:HR:2011:AY9450, BNB 2011/194 m.nt. Van Zadelhoff dat een korte onderbreking van het vervoer er niet aan af hoeft te doen dat de intracommunautaire verwerving plaatsvindt in een andere lidstaat.

1582. HvJ 19 december 2013, nr. C-563/12 (BDV Hungary Trading Kft, in liquidatie), ECLI:EU:C:2013:854, V-N 2014/11.19, punt 24.

1583. HvJ 19 december 2013, nr. C-563/12 (BDV Hungary Trading Kft, in liquidatie), ECLI:EU:C:2013:854, V-N 2014/11.19, punt 26. In dit arrest kwam aan de orde dat voor zover een lidstaat al een regeling invoert dat goederen de Europese Unie binnen een bepaalde termijn moet hebben verlaten om recht te hebben op de vrijstelling met een aftrek van btw, een dergelijke regeling in strijd is met de Btw-richtlijn, wanneer de loutere overschrijding van de termijn tot gevolg heeft dat de belastingplichtige de vrijstelling voor de levering met recht op aftrek van btw definitief wordt ontczegd.

Onder uitvoer van goederen wordt op grond van tabelpost a2 mede verstaan goederen die worden opgeslagen in een entrepot onder douaneverband met het oog op uitvoer als bedoeld in art. 98 van het CDW.

In art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn worden goederen bestemd voor de uitrusting of de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of van andere vervoermiddelen voor privégebruik buiten de verleende vrijstelling gelaten voor goederen die door of voor rekening van een buitenlandse afnemer worden vervoerd.<sup>1584</sup> De wetgever heeft in tabelpost a2 een uitzondering op het daar geregelde nultarief gemaakt voor alle bevoorrading van vervoermiddelen, terwijl op grond van de Btw-richtlijn dus alleen het bevoorraden voor privégebruik uit de vrijstelling moet worden gehaald. De bevoorrading van zakelijk gebruikte (lucht)vaartuigen valt echter normaliter onder tabelpost a4, zodat op dit punt naar het zich laat aanzien geen verschil bestaat in omvang van de vrijstelling, respectievelijk het nultarief, tussen de Btw-richtlijn en de Wet. De uitzondering op het nultarief van tabelpost a2 met betrekking tot de bevoorrading van vervoermiddelen ziet letterlijk gezien ook op de situatie dat de verkopende ondernemer vervoert in verband met de levering. Indien die situatie zich voordoet, kan een rechtstreeks beroep op de Btw-richtlijn worden gedaan, al zal bij de levering van goederen bestemd voor de bevoorrading van vervoermiddelen uit de aard der zaak meestal wel sprake zijn van een goed dat niet door de leverancier wordt uitgevoerd.

In art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn wordt vrijgesteld “de levering van goederen die door of voor rekening van een niet op hun respectievelijke grondgebied gevestigde afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap” (met enkele uitzonderingen). In deze tekst wordt geen koppeling gemaakt met het gegeven of ten tijde van de levering de leverancier en/of de afnemer al bekend was dat de goederen zouden worden uitgevoerd of dat daartoe wellicht plannen waren. Onder de tekst van de vrijstelling lijkt ook het geval te vallen dat er een levering plaatsvindt, waarbij zowel de leverancier als de afnemer ten tijde van de levering geen enkel plan heeft om de goederen te gaan uitvoeren, en de afnemer een tijd later, bijvoorbeeld enkele maanden later, het plan opvat en ten uitvoer brengt om de goederen uit te voeren. Als de afnemer de uitvoer van de goederen aantoonst, lijkt de levering gelet op de tekst van voormelde bepaling alsnog achteraf te kunnen worden vrijgesteld.

Mijns inziens is het niet de bedoeling dat een uitvoer van goederen in dit hiervoor beschreven geval leidt tot het van toepassing zijn van de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn van een voorafgaande levering aan degene die de goederen uitvoert. Het lijkt mij dat er uiterlijk ten tijde van de levering van de goederen een door objectieve gegevens verifieerbare intentie zal moeten zijn bij de afnemer dat het goed door de afnemer zal worden uitgevoerd. Zekerheidshalve zou een leverancier dan kunnen besluiten de goederen met btw te leveren en de factuur pas te corrigeren naar een vrijstelling als de leverancier bewijs heeft ontvangen van de uitvoer van de goederen. Het

<sup>1584</sup> In art. 16 van de Btw-verordening wordt een toelichting gegeven op deze vrijstelling.

lijkt mij dus niet de bedoeling dat een binnenlandse levering belast is met btw, en dat die levering later alsnog wordt gecorrigeerd naar een levering tegen de vrijstelling, alleen omdat de afnemer die goederen blijkt te hebben uitgevoerd, zonder dat de afnemer tijdens, of voorafgaand aan, de levering de leverancier ervan op de hoogte heeft gebracht dat het zijn of haar intentie was de goederen uit te voeren.<sup>1585</sup> Evenals bij de regeling van intracommunautaire leveringen is op grond van de tekst van de regelgeving niet expliciet vereist dat al ten tijde van de levering bij de leverancier bekend is dat de goederen naar een andere lidstaat zullen worden vervoerd. In de jurisprudentie met betrekking tot leveringen die gepaard gaan met intracommunautaire verwervingen kan naar ik meen een aanknopingspunt worden gevonden dat bekendheid met, in de intracommunautaire situatie, de overbrenging naar een andere lidstaat, waarbij sprake is van een bepaalde categorie afnemers, ten tijde van de levering, bij de leverancier een vereiste is. In het arrest in de zaak Euro Tyre Holding BV overweegt het HvJ namelijk:

“Wanneer de afnemer de macht om als een eigenaar over het goed te beschikken verkrijgt in de lidstaat van levering en het vervoer van het goed naar de lidstaat van bestemming op zich neemt, zoals het geval is voor leveringen onder de voorwaarde van afhaling van de goederen in het magazijn van de leverancier, moet zo veel mogelijk rekening worden gehouden met het voornemen van de afnemer op het ogenblik van de verwerving, mits dit voornemen wordt ondersteund door objectieve gegevens (...).”<sup>1586</sup>

Kennelijk wordt dus rekening gehouden met het voornemen van de afnemer op het ogenblik van de verwerving. Het voornemen tot vervoer naar een andere lidstaat moet er op dat tijdstip reeds zijn. Het HvJ verwijst in het arrest in de zaak Euro Tyre Holding BV met betrekking tot dit voornemen naar punt 47 van het arrest van het HvJ van 18 november 2010 in de zaak X.<sup>1587</sup> In deze overweging verwijst het HvJ onder andere naar zijn arrest in de zaak D.A. Rompelman en E.A. Rompelman-van Deelen,<sup>1588</sup> in welk arrest het ging over de aanvang van de belastingplicht.

De leverancier die niet vervoert, of niet wil vervoeren en daar niet bij betrokken is, of wellicht ook helemaal niet bij betrokken wil zijn (de leverancier wil gewoon de goederen verkopen en het maakt de leverancier niet uit wat de afnemer met de goederen doet), lijkt gelet op de regeling voor intracommunautaire verwervingen verplicht te zijn, om de vrijstelling voor leveringen in verband met intracommunautaire verwervingen toe te passen en kan er dus niet voor kiezen om de levering te belasten en de afnemer maar om teruggaaf van btw op grond van richtlijn 2008/9/EG te laten vragen.

1585. Tenzij er werd geleverd in bijvoorbeeld de tax-free zone op luchthaven Schiphol, waarbij de leverancier er ook zonder melding van de afnemer, bij het scannen van de boarding pass, reeds mee bekend zal zijn dat het goed zal worden uitgevoerd.

1586. HvJ 16 december 2010, nr. C-430/09 (Euro Tyre Holding BV), ECLI:EU:C:2010:786, BNB 2011/130 m.nt. Bijl, punt 34.

1587. HvJ 18 november 2010, nr. C-84/09 (X), ECLI:EU:C:2010:693, V-N 2010/62.20.

1588. HvJ 14 februari 1985, nr. 268/83 (D.A. Rompelman en E.A. Rompelman-van Deelen), ECLI:EU:C:1985:74, BNB 1985/315 m.nt. Simons, punt 19.

Bij de levering in verband met de intracommunautaire verwerving moet de leverancier aantonen dat het goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en dat het goed na afloop van deze verzending of het vervoer het grondgebied van de lidstaat fysiek heeft verlaten.<sup>1589</sup> Dit moet dus ook als de leverancier niet zelf vervoert en de macht om over het goed te beschikken overdraagt in het land van verzending. De leverancier moet zoals, uit het voorgaande citaat volgt, zoveel mogelijk rekening houden met het voornemen van de afnemer mits het voornemen wordt ondersteund door objectieve gegevens. Het door de leverancier te leveren bewijs hangt hoofdzakelijk af van de gegevens die de leverancier van de afnemer ontvangt.<sup>1590</sup> Als de leverancier aan zijn of haar verplichtingen met betrekking tot het bewijs heeft voldaan, terwijl de afnemer de contractuele verplichting tot verzending of vervoer van de goederen naar buiten de lidstaat van levering niet is nagekomen, dient de ter zake van de levering verschuldigde btw door de afnemer te worden betaald.<sup>1591</sup>

In geval van de toepassing van art. 146, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn, is de leverancier zelf verantwoordelijk voor het vervoer en zal er dus voor kunnen zorgen dat de goederen daadwerkelijk worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap. Bij de vrijstelling van art. 146, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn ligt dit anders. Daar is de afnemer verantwoordelijk voor het vervoer van de goederen naar buiten de Gemeenschap. Hoewel de afnemer verantwoordelijk is voor het vervoer kan de vrijstelling met recht op aftrek van btw van art. 146, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn alleen door de leverancier worden toegepast als de leverancier ten tijde van de levering op de hoogte is gesteld dat de goederen zullen worden uitgevoerd. Indien de afnemer niet voorafgaand of tijdens de levering aan de leverancier meldt dat de goederen door de afnemer worden verzonden of vervoerd naar buiten de Gemeenschap, kan de leverancier de vrijstelling niet toepassen en zal de leverancier in beginsel btw in rekening brengen. Het lijkt mij dat de leverancier die gelet op de leveringscondities niet is betrokken bij de uitvoer van goederen, zoals bij een levering onder de conditie EXW,<sup>1592</sup> toch de vrijstelling moet toepassen als de afnemer uiterlijk ten tijde van de levering onderbouwd laat weten de goederen te zullen gaan uitvoeren. De leverancier krijgt hierbij administratieve lasten in de vorm van het moeten toepassen en tegenover de belastingautoriteiten kunnen bewijzen van een uitvoer van goederen waar de leverancier geen bemoeienis met de uitvoer heeft of wil hebben.

Op grond van art. 146, aanhef en onderdelen a en b, van de Btw-richtlijn wordt een aantal leveringen vrijgesteld van goederen die worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap. Daarnaast bestaat er op grond van art. 170 van de Btw-richtlijn een recht op teruggaaf van btw indien goederen en

1589. HvJ 16 december 2010, nr. C-430/09 (Euro Tyre Holding BV), ECLI:EU:C:2010:786, BNB 2011/130 m.nt. Bijl, punt 29.

1590. HvJ 16 december 2010, nr. C-430/09 (Euro Tyre Holding BV), ECLI:EU:C:2010:786, BNB 2011/130 m.nt. Bijl, punt 37.

1591. HvJ 16 december 2010, nr. C-430/09 (Euro Tyre Holding BV), ECLI:EU:C:2010:786, BNB 2011/130 m.nt. Bijl, punt 38.

1592. Zie paragraaf 5.2.2.

diensten worden gebruikt voor de in art. 169 van de Btw-richtlijn bedoelde handelingen en handelingen waarvoor de belasting overeenkomstig de artikelen 194 tot en met 197 en 199 van de Btw-richtlijn alleen door de afnemer is verschuldigd. Het lijkt door het naast elkaar bestaan van deze mogelijkheden mogelijk te worden gemaakt om als leverancier geen gebruik te maken van de verplichte vrijstelling van art. 146 van de Btw-richtlijn. De leverancier kan de afnemer wijzen op de mogelijkheid om de berekende btw terug te krijgen op grond van art. 170 van de Btw-richtlijn. De afnemer lijkt in dergelijke gevallen weinig belang te hebben bij het afdwingen van een juiste toepassing van de vrijstelling van art. 146 van de Btw-richtlijn, omdat de afnemer, na een wellicht omslachtige teruggaafprocedure,<sup>1593</sup> de goederen uiteindelijk toch zonder btw-druk in bezit krijgt.

In art. 147 van de Btw-richtlijn worden voorwaarden gesteld aan de toepassing van de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn wanneer er sprake is van de uitvoer van reizigersbagage. Vrijgesteld is de levering van goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers, wanneer het bagage is van een buiten de Gemeenschap gevestigde reiziger en de goederen worden vervoerd vóór het einde van de derde maand die volgt op de levering. Voorts moet de totale waarde van de leveringen € 175, of een door de betreffende lidstaat te bepalen lager bedrag, overschrijden. Voor de woonplaats van de reiziger moet worden gekeken naar de woonplaats die als zodanig staat vermeld op het paspoort, de identiteitskaart of op enig ander door de lidstaat erkend identiteitsbewijs. Bewijs van de uitvoer van de goederen moet worden geleverd door middel van een factuur of een ander bewijsstuk, voorzien van het visum van het douanekantoor van uitgang. Bij de vaststelling of het drempelbedrag is overschreden, dient de waarde van alle goederen die op dezelfde factuur staan vermeld bij elkaar te worden opgeteld.<sup>1594</sup> De factuur dient gericht te zijn aan dezelfde koper.<sup>1595</sup>

Door in tabelpost a2 op te nemen dat goederen die bij ministeriële regeling worden aangewezen als reizigersbagage, of als zending waaraan elk handelskarakter vreemd is, niet onder de tabelpost vallen, laat de wetgever de indruk ontstaan dat reizigersbagage beperkt onder de tabelpost zou vallen als de leverancier voor het vervoer zorgt. Een zodanige beperking bij ministeriële regeling zou wellicht in strijd kunnen komen met art. 146, eerste lid, van de Btw-richtlijn.<sup>1596</sup> Strijd met de Btw-richtlijn blijft echter uit, omdat er geen goederen bij ministeriële regeling zijn aangewezen<sup>1597</sup> en de situatie dat de leverancier voor het vervoer zorgt tijdens het reizen, er van uitgaande dat onder

1593. Maar vermoedelijk minder omslachtig dan civielrechtelijk bij de leverancier toepassing van art. 146, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn af te dwingen.

1594. Art. 17 van de Btw-verordening.

1595. Wat overigens de vraag kan oproepen of de leden van een gezin of de beide helften van een echtpaar worden aangemerkt als één koper. Vergelijk Van Dongen 2007, blz. 110.

1596. Op art. 146, eerste lid, van de Btw-richtlijn zijn immers geen uitzonderingen. Vergelijk Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 189.

1597. In het Voorschrift Tabel II, onderdeel 1.4.4, wordt opgemerkt dat aan de bepaling geen uitvoering is gegeven.

reizigersbagage moet worden verstaan bagage die een reiziger fysiek bij zich draagt tijdens het reizen, zich overigens niet lijkt te kunnen voordoen.

De vrijstelling voor reizigersbagage die door de afnemer wordt uitgevoerd is in de Nederlandse regelgeving uitgewerkt in art. 24, tweede lid, van de Wet en art. 23a van de Uitvoeringsbeschikking en het Besluit uitvoer van goederen als reizigersbagage.<sup>1598</sup> Er is een nultarief van toepassing indien de totale waarde van de reizigersbagage ten minste € 50 bedraagt. Het nultarief geldt ook indien een natuurlijke persoon zijn of haar normale verblijfplaats heeft in de Gemeenschap en ten genoegen van de inspecteur kan aantonen dat hij of zij zich uiterlijk aan het einde van de derde maand na de maand van aankoop in een derde land zal vestigen. De Hoge Raad heeft overwogen<sup>1599</sup> dat art. 24, tweede lid, van de Wet juncto art. 23a van de Uitvoeringsbeschikking geen toepassing kan vinden als sprake is van goederen die weliswaar aan aanstaande emigranten worden geleverd, maar de goederen door deze aanstaande emigranten niet worden meegevoerd in de persoonlijke bagage.

Op grond van het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.4.5 kan met de levering van goederen die door een ondernemer uit de Gemeenschap worden uitgevoerd, worden gelijkgesteld de levering van goederen door een ondernemer aan niet binnen de Gemeenschap wonende opvarenden van een uitgaand buitenlands zeeschip. Voor de toepassing van dit nultarief is een certificaat van uitvoer of een ander ambtelijk afgetekend bescheid vereist. De tekst van tabelpost a2 lijkt niet van toepassing omdat er in feite wordt uitgevoerd door een buitenlandse afnemer die geen ondernemer is. Wellicht kan de algemene regeling voor reizigersbagage worden toegepast. Voor zover de goederen niet onder reizigersbagage zijn te rangschikken, wordt door deze regeling bereikt dat de Nederlandse regelgeving meer conformiteit vertoont met de Btw-richtlijn dan zonder deze regeling het geval zou zijn geweest.<sup>1600</sup>

Op grond van het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.5.4, vallen ook de levering van binnenschepen en als zeeschip aan te merken pleziervaartuigen bij uitvoer door particulieren onder het nultarief geregeld in art. 24, tweede lid, van de Wet.

Een belastingplichtige die goederen levert die de afnemer wil gaan uitvoeren, zal de vrijstelling van btw veelal niet op de levering kunnen of willen toepassen, omdat de belastingplichtige ten tijde van de levering nog over (te) weinig bewijs bezit, dat de goederen daadwerkelijk zullen worden uitgevoerd uit de Gemeenschap. Als de belastingplichtige de goederen met vrijstelling van btw levert, bestaat het risico dat de belastingplichtige geen, of onvoldoende, bewijsstukken van de uitvoer van de goederen in handen zal krijgen (de afnemer heeft er immers

1598. Besluit uitvoer van reizigersbagage, besluit van 24 april 2013, nr. BLKB2013/605M, Stcrt. 2013, 11866, V-N 2013/26.17.

1599. HR 28 juni 2002, nr. 37 194, ECLI:NL:HR:2002:AE4730, BNB 2002/310 m.nt. Bijl.

1600. Immers voor de vrijstelling van tabelpost a2 is op grond van de tekst vereist dat de afnemer een ondernemer is, terwijl art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn ook van toepassing is bij particulieren. Anders Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 188. Zij vinden de bepaling overbodig.

na ontvangst van de goederen normaliter geen financieel belang meer bij om de belastingplichtige van degelijke stukken te voorzien, tenzij er sprake zou zijn van een situatie waarbij de afnemer overweegt in de toekomst nog vaker goederen bij de leverancier af te nemen) en vanwege de levering btw zal moeten voldoen. Een belastingplichtige zal daarom veelal btw in rekening brengen en pas als hij of zij het bewijs van uitvoer van de goederen heeft ontvangen, de btw terugvragen bij de inspecteur en de btw terugbetalen aan de afnemer.

Om deze omslachtige gang van zaken wat te versoepelen, is voor particuliere afnemers Europe Tax-Free Shopping Holland B.V. behulpzaam. Deze organisatie werkt met een chequesysteem. Deze cheques ontvangt de afnemer in plaats van een factuur, kopiefactuur of een soortgelijk bescheid. De particulier krijgt hierbij snel zijn of haar geld en de belastingplichtige verkrijgt het bewijs waarmee deze kan aantonen dat er sprake is van een vrijstelling met een recht op aftrek van btw (vergelijk onderdeel 2.1 van het Besluit uitvoer van reizigersbagage). Het ontmoet op grond van het Besluit uitvoer van reizigersbagage bij reizigersbagage geen bezwaar dat de leverancier de uitvoer van goederen aan toont aan de hand van een bewijs dat de goederen in een land buiten de Gemeenschap definitief zijn ingevoerd.<sup>1601</sup>

In de kern is er dus het voorschrift dat bij de meeste leveringen waarbij de goederen door de afnemer zullen worden uitgevoerd een vrijstelling met een recht op aftrek van btw moet worden toegepast. Dit geheel staat of valt echter met de vraag of de individuele belastingplichtige die de goederen levert bereid is mee te werken aan een vrijstelling met een recht op aftrek van btw. Door de vrijstelling toe te passen lijkt een belastingplichtige een hoop mogelijke narigheid over zich af te kunnen roepen. Als de belastingplichtige meent dat de afnemer conform de afspraak de goederen zal uitvoeren uit de Gemeenschap en de vrijstelling met een recht op aftrek van btw toepast, ontstaat een onzekere situatie.<sup>1602</sup> Achteraf zouden de belastingautoriteiten zich op het standpunt kunnen stellen dat het bewijs dat de goederen zijn uitgevoerd uit de Gemeenschap onvoldoende is. Indien dat standpunt juist zou blijken te zijn, kan de belastingplichtige worden geconfronteerd met een naheffing van btw. Deze btw kan de belastingplichtige praktisch niet verhalen op de afnemer. De afnemer zal immers vermoedelijk ergens buiten de Gemeenschap verkeren en normaliter zal het uit kosten oogpunt niet rendabel zijn, indien al mogelijk, om de naheffing civielrechtelijk te gaan verhalen op de afnemer. Dergelijke

<sup>1601</sup>. Overigens strandde bij de Hoge Raad (HR 19 september 2014, nr. 12/05005, ECLI:NL:HR:2014:2678, BNB 2014/241 m.nt. Van Zadelhoff), een particulier initiatief van een belastingplichtige die klanten die zich op een website registreerden de mogelijkheid bood “namens” de belastingplichtige goederen te kopen, waarbij de klant aan de leverancier een bedrag inclusief btw betaalde en vervolgens de belastingplichtige met 0% factureerde in verband met leveringen door de belastingplichtige aan de klant, op het niet in aftrek kunnen brengen van de door de leverancier gefactureerde btw vanwege het niet plaatsvinden van een levering aan de belastingplichtige en doorlevering aan de klant en het niet kunnen toepassen van de commissieaanspraak. De Hoge Raad overwoog dat met een koop of verkoop in commissie niet strookt dat de opdrachtgever van de commissie zelf namens de commissie handelt zonder tevoren een order tot koop of verkoop aan de commissie te hebben gegeven.

<sup>1602</sup>. Ervan uitgaande dat het praktisch ondoenlijk is dat de belastingplichtige iedere transactie van tevoren met de belastingautoriteiten afstemt om zekerheid vooraf te verkrijgen.

naheffingsaanslagen kunnen de winstmarges van de belastingplichtige achteraf behoorlijk onder druk zetten en zouden indien het om veel of omvangrijke transacties gaat wellicht tot het faillissement van de belastingplichtige kunnen leiden. Belastingplichtigen zullen daarom veelal het zekere voor het onzekere willen nemen en dus btw in rekening brengen, ook al menen ze dat de afnemer van plan is de goederen uit te voeren uit de Gemeenschap. Hier ontstaat een discrepantie waarbij onvermijdbare rechtsonzekerheid leidt tot het in rekening brengen van btw, terwijl de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn geen optionele bevoegdheid is, maar dwingend is voorgeschreven. Er kan worden afgeweken van handelen conform de geldende regelgeving, omdat het streven naar juiste rechtstoepassing bepaalde risico's met zich brengt.

Ik zou er niet voor willen pleiten dat de overheid dit risico bij goederen die worden uitgevoerd door de afnemer van de belastingplichtigen overneemt, aangezien dat in essentie het overboord zetten van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw zou betekenen waarbij de overheid dan zou moeten worden tussengeschied in allerlei btw-teruggaven, terwijl zij niet is betrokken bij de transacties tussen de leveranciers en afnemers. Dit zou een niet wenselijk administratief en fraudegevoelig systeem van teruggaaf bij de overheid met zich brengen. Mijns inziens moet wel een uitzondering worden gemaakt voor aanschaffingen bij toeristisch bezoek door particulieren/natuurlijke personen gevestigd in derde landen. In dergelijke gevallen zie ik wel een rol voor de overheid om btw terug te geven aan de particulieren/natuurlijke personen die door de belastingplichtigen in rekening is gebracht.

In veel landen met een heffing van belasting vergelijkbaar aan het btw-systeem kunnen niet in het land gevestigde particulieren/natuurlijke personen aan het einde van hun verblijf in het land, veelal op een vliegveld, in het land betaalde btw terugkrijgen van de overheid. Bij uitvoer van goederen uit de Gemeenschap door niet in de Gemeenschap gevestigde particulieren/natuurlijke personen die goederen geleverd hebben gekregen in de Gemeenschap kunnen deze particulieren niet de door hun betaalde btw terugbetaald krijgen bij een douanekantoor.<sup>1603</sup> Een daadwerkelijke vrijstelling van btw vindt in ons btw-systeem bij de uitvoer van goederen door afnemende particulieren slechts plaats, door het toepassen van een vrijstelling met een recht op aftrek van btw door de verkopende ondernemer.<sup>1604</sup> Als de reiziger wil dat de vrijstelling met een recht op aftrek van btw wordt toegepast, zal hij of zij dat civielrechtelijk moeten regelen.<sup>1605</sup> De leverancier zal er hierbij voor moeten zorgen dat hij of zij voldoende bewijzen verkrijgt om de juiste toepassing van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw te kunnen aantonen. Indien er onvoldoende bewijs is voor de juiste toepassing van de vrijstelling met een recht op aftrek, zal de leverancier btw over de transactie moeten voldoen en zal de inspecteur btw voor zover nodig

<sup>1603</sup> Anders: Vos 2003, blz. 575.

<sup>1604</sup> Waarbij in Nederland de zojuist beschreven regeling van Europe Tax-Free Shopping Holland B.V. behulpzaam kan zijn.

<sup>1605</sup> Ook in onderdeel 2.1 van het Besluit uitvoer van reizigersbagage wordt benadrukt dat er sprake is van een civielrechtelijke aangelegenheid tussen de particuliere koper en diens leverancier.



kunnen naheffen. Zoals ik behandel in paragraaf 30.7, vind ik het wenselijk dat toeristen gevestigd in derde landen btw terug kunnen krijgen bij uitvoer. In dit verband lijkt mij een systeem waarbij de toerist bij uitvoer van goederen btw terug kan krijgen van de overheid wenselijk. Dit mede omdat van toeristen gelet op hun tijdelijke bezoek aan de Gemeenschap niet kan worden verwacht dat ze de vrijstelling van aan hun geleverde goederen civielrechtelijk afdwingen. Bovendien heeft een dergelijke vereenvoudiging, voor zover van belang, ook wel iets sympathieks.

De Nederlandse wetgeving heeft in tabelpost a2 opgenomen dat, met enkele uitzonderingen, aan het nultarief zijn onderworpen leveringen van goederen welke door een ondernemer worden uitgevoerd uit de Gemeenschap. In paragraaf 10.3.4 heb ik betoogd dat art. 146, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Btw-richtlijn, mijns inziens zo moet worden begrepen dat deze vrijstellingen bij ABC-transacties bij meerdere leveringen in de handelsketen van toepassing kunnen zijn. Richtlijnconforme interpretatie brengt met zich, dat de tekst van tabelpost a2 zodanig geïnterpreteerd moet worden, dat bij dergelijke leveringen meerdere leveringen in de handelsketen aan het nultarief kunnen zijn onderworpen.

De vrijstelling die is geregeld in art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel c, en tweede lid, van de Btw-richtlijn ziet op de levering van goederen aan erkende organisaties die deze goederen uitvoeren uit de Gemeenschap in het kader van hun menslievende, liefdadige of opvoedkundige werk buiten de Gemeenschap.

De vrijstelling lijkt maar weinig toe te voegen aan de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn. De vrijstelling is, gelet op het bestaan van deze vrijstelling naast de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn, kennelijk nodig voor binnenlandse afnemers. Deze vrijstelling kan worden toegekend in de vorm van een belastingteruggave (art. 146, tweede lid, van de Btw-richtlijn). Deze regeling is uitgewerkt in art. 24, eerste lid, van de Wet en in de artikelen 20 tot en met 23 van de Uitvoeringsbeschikking. Voorts wordt aan deze regeling aandacht besteed in onderdeel 2.1 van het Besluit uitvoer van reizigersbagage.

Het lijkt mij dat de uitvoer van de goederen nog steeds in verband moet staan met een levering, zodat de vrijstelling niet ziet op afnemers die de goederen niet meteen in verband met de levering uitvoeren.

Op grond van de Wet bestaat er slechts een recht op teruggaaf bij de uitvoer van ongebruikte goederen. Men kan zich afvragen wat in de tekst van de Wet wordt bedoeld met “ongebruikt”. Gaat het om goederen die ongebruikt zijn gebleven na de levering, of moet het gaan om goederen die ook nog ongebruikt waren ten tijde van de levering? Ik denk met Terra<sup>1606</sup> en met Van Hilten en Van Kesteren<sup>1607</sup> het eerste. Bedoeld zal zijn dat de goederen die aan de erkende

1606. Terra 1984, blz. 264-265.

1607. Van Hilten & Van Kesteren 2014, blz. 490.

organisaties zijn geleverd door die organisaties nog niet zijn gebruikt. Dat past ook bij het gegeven dat de uitvoer van de goederen in verband moet staan met de levering. Er wordt geleverd door een belastingplichtige aan een in beginsel niet-belastingplichtige afnemer. Indien er bij de afnemer gebruik is geweest in de Gemeenschap past bij het verbruikskarakter van de btw dat de goederen niet van alle btw-druk worden ontdaan, wat wel zou geschieden indien de leverancier een vrijstelling met een recht op aftrek van btw kan toepassen. Indien de goederen dus zijn gebruikt door de afnemer is een volledige vrijstelling niet op zijn plaats. Er is geen regeling die voorziet in een gedeeltelijke btw-druk. Het is ook lastig hiermee rekening te houden bij een indirecte belasting. Btw wordt immers verschuldigd door de leverancier.

Ik meen dat het stellen van de eis dat de goederen voor de levering nog nooit gebruikt zouden mogen zijn, niet past bij de vermoedelijke bedoeling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn als onderdeel van de btw als een algemene indirecte verbruiksbelasting.

De wetgever heeft geen invulling gegeven aan het vereiste uit de Btw-richtlijn dat het moet gaan om erkende organisaties. Dit brengt echter niet met zich mee dat in Nederland niet met succes een beroep kan worden gedaan op de vrijstelling.<sup>1608</sup>

In art. 23 van de Uitvoeringsbeschikking is met betrekking tot de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn geregeld dat lichamen die zijn aangewezen voor de toepassing van art. 23 van de Wet (met betrekking tot het voldoen van btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen op aangifte), kunnen worden ontheven van de verplichting tot het overleggen van bewijsstukken van onder andere de uitvoer van de goederen bij de aangifte ter verkrijging van teruggaaf. Ook van de verplichting tot het opmaken van een certificaat van uitvoer kan aan deze lichamen ontheffing worden verleend. Ik zie geen zodanig verband tussen de lichamen aangewezen bij of krachtens art. 23 van de Wet en de regeling van het voldoen van btw op aangifte, die rechtvaardigt dat de verplichting tot het overleggen van bewijsstukken bij de aangifte alleen wordt verlicht bij lichamen die zijn aangewezen in art. 23 van de Wet. Terra<sup>1609</sup> gaat ervan uit dat de gedachte achter deze regeling is dat de periodieke aangifte ook een juiste gang van zaken bij de uitvoer van goederen waarborgt.

<sup>1608</sup>In het arrest van het HvJ van 10 september 2002, nr. C-141/00 (Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH), ECLI:EU:C:2002:473, NJ 2003, 224, ging het over de vrijstelling voor diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid door onder andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend. De Duitse belastingdienst had in deze zaak betoogd dat zolang een instelling niet is erkend een particulier zich niet op deze bepaling kan beroepen. Lidstaten hebben een beoordelingsvrijheid om de sociale aard van bepaalde organisaties te erkennen. Zolang die beoordelingsvrijheid wordt geëerbiedigd, kan de erkenning als organisatie van sociale aard niet worden afgedwongen. Het staat naar het oordeel van het HvJ aan de nationale rechter om, rekening houdend met alle relevante elementen, vast te stellen of de belastingplichtige een erkende organisatie van sociale aard is.

<sup>1609</sup>Terra 1984, blz. 265.

### 27.3 DIENSTEN DIE RECHTSTREEKS VERBAND HOUDEN MET UITVOER

In art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn wordt onder andere vrijgesteld het verrichten van “diensten, met inbegrip van vervoer en met die diensten samenhangende handelingen, met uitzondering van de in overeenstemming met de artikelen 132 en 135 van de Btw-richtlijn vrijgestelde diensten, wanneer die diensten rechtstreeks verband houden met de uitvoer of de invoer van goederen, die onder artikel 61 en artikel 157, lid 1, onder a) vallen”.

De tekst van deze vrijstelling kan in het bijzonder op twee manieren worden gelezen. Er kan (manier 1) zijn bedoeld dat (afgezien van enige invoerdiensten) zijn vrijgesteld alle diensten die rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen. Bij deze uitleg wordt ervan uitgegaan dat de specificatie “die onder artikel 61 en artikel 157, lid 1, onder a) vallen” alleen betrekking heeft op het zinsdeel “de invoer van goederen”. Een andere uitleg (manier 2) kan zijn dat (afgezien van enige invoerdiensten) zijn vrijgesteld diensten die rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen die onder art. 61 en art. 157, lid 1, onder a) vallen. De tekstueel gezien meest voor de hand liggende uitleg lijkt mij manier 2. De tekst van de vrijstellingsbepaling lijkt bij de eerstgenoemde uitleg onvoltooid. Het vrijstellen van “uitvoer” lijkt mij tekstueel gezien minder voor de hand te liggen. Voor de hand liggender is dat tenminste wordt vrijgesteld de “uitvoer van goederen”. Als het onderdeel “van goederen” binnen de tekst van de vrijstelling voor uitvoer wordt getrokken, lijkt daaruit te volgen dat het zinsdeel “die onder artikel 61 en artikel 157, lid 1, onder a) vallen” ook op deze uitvoer van goederen betrekking heeft. Het lijkt door de komma na “de invoer van goederen” dat het daarna volgende zinsdeel een specificatie is, die ziet op het gehele vorige zinsdeel (“wanneer die diensten rechtstreeks verband houden met de uitvoer of de invoer van goederen”).

In paragraaf 18.2 heb ik betoogd dat naar mijn mening in art. 146, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn de term “invoer van goederen” niet zozeer betrekking heeft op het belastbare feit invoer van goederen, als wel betrekking heeft op de situatie dat goederen feitelijk in de Gemeenschap worden binnengebracht, maar dan wel onder één van de in art. 61 van de Btw-richtlijn bedoelde situaties. In het laatste zinsdeel van de tekst van de vrijstellingsbepaling meen ik dat de verwijzing ziet op de in art. 61 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties,<sup>1610</sup> hoewel in de tekst van art. 146, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn niet naar die regelingen of situaties wordt verwezen.

Een argument om toch van manier 1 uit te gaan kan zijn dat de verwijzing naar art. 61 en art. 157, lid 1, onder a, van de Btw-richtlijn alleen zinvol lijkt voor het belastbare feit invoer van goederen. Bij de situaties van art. 61 en art. 157, lid

<sup>1610</sup> In art. 157, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn gaat het in tegenstelling tot in art. 61 van de Btw-richtlijn niet om bepaalde regelingen of situaties waaronder goederen zich kunnen bevinden die de Gemeenschap worden binnengebracht, maar wordt het belastbare feit invoer van goederen in bepaalde gevallen vrijgesteld. Zie hiervoor paragraaf 18.2.

1, aanhef en onder a, van de Btw-richtlijn (dit laatste is een facultatieve vrijstelling) wordt het belastbare feit invoer van goederen uitgesteld (art. 61 van de Btw-richtlijn) of vrijgesteld (art. 157, lid 1, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn). Als het zinsdeel met de verwijzing naar art. 61 en art. 157, lid 1, aanhef en onder a, van de Btw-richtlijn binnen de tekst van de vrijstelling voor uitvoer van goederen wordt getrokken, lijkt een vrij betekenisloze vrijstelling over te blijven. Wat betekent immers de uitvoer van goederen die onder art. 61 van de Btw-richtlijn valt? Ik kan me hier weinig bij voorstellen.

Hierbij valt op te merken dat in de in art. 61 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties weinig te maken hebben met de uitvoer van goederen. Ik zie niet in waarom de diensten ten aanzien van deze uitvoer van goederen die zich in deze situaties bevinden wel zouden behoren te worden vrijgesteld, terwijl de diensten ten aanzien van uitvoer van goederen die zich niet onder één van de bedoelde situaties bevinden niet zouden zijn vrijgesteld.

Ik ga uit van de juistheid van manier 1. Vrijgesteld zijn dus de diensten die rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen.

De prestaties die worden bedoeld in de artikelen 132 en 135 van de Btw-richtlijn zijn als uitzondering opgenomen waardoor wordt voorkomen,<sup>1611</sup> dat de prestaties bedoeld in de artikelen 132 en 135 van de Btw-richtlijn, indien zij betrekking hebben op uit te voeren goederen op grond van art. 169, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn tot een recht op aftrek van btw leiden, terwijl de prestaties onder de werking van de artikelen 132 en 135 van de Btw-richtlijn geen recht op aftrek van btw met zich zouden hebben gebracht.

Er kan volgens Bijl, Van Hilten en Van Vliet<sup>1612</sup> worden gedacht aan verzekeringen en verzekeringsagenten, de verhuur van opslagruimte en aan het verlenen van krediet, van borgtochten en van betaalmogelijkheden.

Het gaat bij art. 15, aanhef en onderdeel 13, van de Zesde richtlijn (de rechtsvoorganger van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn) voor wat betreft de uitvoer van goederen volgens Bijl, Van Hilten en Van Vliet<sup>1613</sup> om diensten met betrekking tot de uitvoerbeweging, niet om diensten ten aanzien van de goederen zelf. Het moet bij art. 17, derde lid, onderdeel c, van de Zesde richtlijn (de rechtsvoorganger van 169, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn), volgens Bijl, Van Hilten en Van Vliet<sup>1614</sup> gaan om diensten ten aanzien van goederen, gelet op de tekst “goederen die bestemd zijn om (...) te worden uitgevoerd”.

1611. Gelet op het arrest van HvJ van 7 december 2006, nr. C-240/05 (Eurodental Sàrl), ECLI:EU:C:2006:763, V-N 2007/2.17 lijkt de uitsluiting van de artikelen 132 en 135 van de Btw-richtlijn in de tekst van art. 149 van de Btw-richtlijn niet noodzakelijk.

1612. Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 196. Zij beschreven dit in verband met de Zesde Richtlijn.

1613. Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 196.

1614. Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 197.

Dit onderscheid lijkt mij niet correct. In de artikelen 132 en 135 van de Btw-richtlijn is de insteek kennelijk om bepaalde soorten diensten vrij te stellen. Het gaat hier veelal om prestaties die in het algemeen rechtstreeks aan consumenten worden verleend en die te maken hebben met sociale doeleinden (bijvoorbeeld gezondheidszorg, sportbeoefening en onderwijs). Vanzelfsprekend ligt daarbij het accent op diensten die een bepaald kenmerk hebben (bijvoorbeeld verzekeren of de verhuur van onroerend goed). De correctie op de beperking van het recht op aftrek van btw van art. 169, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn,<sup>1615</sup> die van toepassing is bij de vrijstellingen op grond van de artikelen 132 en 135 van de Btw-richtlijn, is kennelijk bedoeld om ten aanzien van bepaalde soorten diensten toch recht op aftrek van btw te verlenen onder andere als de handelingen samenhangen met uitvoer van goederen.

De insteek van de artikelen 146 tot en met 153 van de Btw-richtlijn is kennelijk om leveringen en diensten die te maken hebben met de uitvoer van goederen (en enkele diensten met betrekking tot invoer van goederen) vrij te stellen. Op grond van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn is vrijgesteld het verrichten van diensten die rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen. Mijns inziens vallen hieronder diensten die betrekking hebben op de uitvoer van goederen zoals vervoer en opslag,<sup>1616</sup> maar ook diensten zoals het ompakken van goederen. In onderdeel 1.11.3 van het Voorschrift tabel II wordt onder andere genoemd: laden en lossen, het ter beschikking stellen van kranen, vorkheftrucks en dergelijke met bedienend personeel voor het laden en lossen, de prestaties van controlebedrijven, zoals tellen, wegen, meten, bemonsteren, merken en dergelijke en het sorteren, inspecteren, merken en verzegelen van de lading en het verrichten van douaneformaliteiten.<sup>1617</sup><sup>1618</sup> Ook bemiddeling met betrekking tot de transactie in verband waarmee wordt uitgevoerd valt mijns inziens onder art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn. Door de bemiddeling is de transactie in het kader waarvan wordt uitgevoerd mogelijk geworden, waardoor mijns inziens een rechtstreeks verband met de uitvoer van goederen aan de bemiddelingsdienst niet kan worden ontzegd. Dit geldt ook voor de bemiddeling bij de ver-

1615. Overigens moet ook de beperking van het recht op aftrek van btw zelf in dit artikel worden gelezen. In beginsel is er geen recht op aftrek van btw behalve voor zover dit in de artikelen 168, 169 en 170 van de Btw-richtlijn wordt toegekend. Door bepaalde prestaties niet op te nemen wordt het recht op aftrek van btw beperkt, in combinatie met de uitleg die het HvJ heeft gegeven in het arrest van 7 december 2006, nr. C-240/05 (Eurodental Sàrl), ECLI:EU:C:2006:763, V-N 2007/2.17 aan de rechtsvoorganger van art. 169, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn.

1616. Gedacht zou ook kunnen worden aan verzekeren of financiële prestaties, ware het niet dat deze prestaties in art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn van de vrijstelling zijn uitgesloten.

1617. Op grond van het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.11.3, omvat de vrijstelling met een recht op aftrek van btw de levering, bij het laden en lossen van zeeschepen, luchtvaartuigen, binnenschepen, wagons en vrachtauto's, van water, stoom, elektrische stroom, communicatiemiddelen, stikstof en dergelijke.

1618. Ook in het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.11.6, worden nog enkele diensten genoemd die zijn vrijgesteld met een recht op aftrek van btw. Dit onderdeel ziet op voorschotprovisies, overnametarieven, verhuur van dekkleden en het vervoer en daarmee samenhangende prestaties zoals opslag en verpakking van goederen (waaronder ook de levering van kisten) welke uit de Gemeenschap worden uitgevoerd door anderen dan ondernemers, zoals verhuisbeds, erfboedels, huwelijksuitzetten, tentoonstellingsgoederen, orkestuitrusting en dergelijke.

voerstransactie. Het verschil in gerichtheid tussen de vrijstellingen van de artikelen 132 en 135 van de Btw-richtlijn en de vrijstellingen van de artikelen 146 tot en met 153 van de Btw-richtlijn brengt niet met zich dat het bij de vrijstellingen van de artikelen 146 tot en met 153 van de Btw-richtlijn niet zou kunnen gaan om diensten ten aanzien van de goederen zelf.

De regeling in art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn heeft mijns inziens als insteek om diensten in verband met de uitvoer van goederen vrij te stellen en omvat voor zover nodig ook diensten die te maken hebben met de goederen zelf (en wel alle diensten die in rechtstreeks verband staan met de uitvoer van goederen). Hieronder valt bijvoorbeeld niet het verkrijgen van krediet ter financiering van machines waarmee uit te voeren goederen worden vervaardigd.<sup>1619</sup>

De vrijstelling ziet op alle diensten die rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen met uitzondering van de in overeenstemming met de artikelen 132 en 135 van de Btw-richtlijn vrijgestelde diensten. Ook als goederen in verband met een levering in een andere lidstaat worden uitgevoerd en het vervoer via Nederland loopt is de vrijstelling van toepassing.

De vrijstelling zorgt ervoor dat veel goederen ook daadwerkelijk zonder btw-druk buiten de Gemeenschap kunnen worden gebracht. Als de leveringen van goederen die worden uitgevoerd zijn vrijgesteld met recht op aftrek van btw, komen de goederen zonder btw-druk buiten de Gemeenschap. De vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn zorgt ervoor dat op de met uitvoer samenhangende diensten ook geen btw drukt.

De vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn is voor wat betreft diensten die rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen in Nederland in de Wet uitgewerkt in tabelpost b1, waar onder andere “de diensten welke worden verricht ten aanzien van goederen” als zijn bedoeld in tabelpost a2 aan een nultarief worden onderworpen. De tekst van tabelpost b1 is enerzijds taalkundig ruimer dan art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn.<sup>1620</sup> Op grond van de Btw-richtlijn moet er namelijk een rechtstreeks verband bestaan. Anderzijds lijkt de tekst van tabelpost b1 alleen te zien op diensten die worden verricht ten aanzien van goederen die worden uitgevoerd. Zoals hiervoor beschreven zijn op grond van de Btw-richtlijn mijns inziens zowel de diensten ten aanzien van de uitvoer van goederen als voor zover nodig diensten die zien op de goederen zelf vrijgesteld. Het lijkt mij dat “diensten die worden verricht ten aanzien van” zodanig richtlijnconform moet worden uitgelegd dat dergelijke diensten er onder vallen.

1619. Vergelijk Van Hilten 2003, blz. 479.

1620. Vergelijk Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 203, betreffende diensten bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. Deze constatering zou dan gelet op de tekst van art. 146, eerste lid, onderdeel e, van de Btw-richtlijn, ook moeten gelden voor de uitvoerdiensten. Bijl, Van Hilten en Van Vliet schreven over art. 15, aanhef en onderdeel 13, van de Zesde richtlijn.

Het lijkt mij dat de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn ook van toepassing is bij diensten die worden verricht in het kader van de uitvoer van goederen, zonder dat er sprake is van een levering. De omschrijving in art. 146, eerste lid, onderdeel e, van de Btw-richtlijn: “wanneer die diensten rechtstreeks verband houden met de uitvoer (...) van goederen” lijkt op een ruim uitvoerbegrip te duiden. Niet alleen uitvoer van goederen in het kader van een levering maar alle uitvoer van goederen lijkt hieronder te vatten. Ik wijs er in dit verband op dat in de Btw-richtlijn in de artikelen 146 tot en met 153 van de Btw-richtlijn duidelijk wordt vermeld wanneer een levering wordt bedoeld. Art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn, bevat geen beperking tot diensten rechtstreeks verband houdend met de uitvoer van goederen in verband met leveringen.

Uit art. 9, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet volgt dat bij de uitvoer van goederen de vrijstelling met een recht op aftrek van btw van tabelpost a2 slechts van toepassing is bij leveringen. In art. 9, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet wordt voor diensten niet bepaald dat er sprake moet zijn van een levering. Doordat in tabelpost b1 echter alleen naar de tabelposten van onderdeel a wordt verwezen, laat het zich in combinatie met art. 9 van de Wet moeilijk denken dat tabelpost b1 zodanig richtlijnconform kan worden geïnterpreteerd, dat diensten die worden verricht in het kader van de uitvoer van goederen zonder dat er sprake is van een levering onder tabelpost b1 kunnen worden gebracht.

De tekst van tabelpost b1 omvat niet diensten betreffende goederen die niet op basis van tabelpost a2, maar die op basis van art. 24 van de Wet aan een nultarief zijn onderworpen.

Met betrekking tot diensten die elders dan in een zee- of luchthaven worden verricht, zal bij het aantonen van een vrijstelling met een recht op aftrek van btw op grond van onderdeel 1.11.2. van het Voorschrift tabel II steeds moeten blijken dat de diensten goederen betreffen die op het tijdstip van het verrichten onder tabelpost a2 zijn te rangschikken. In het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.11.2, wordt ingegaan in op tabelpost b1. Met betrekking tot diensten die in een zee- of luchthaven<sup>1621</sup> in het kader van de Gemeenschap uitgaand vervoer en het daarop aansluitende of daaraan voorafgaande vervoer worden verricht, kan op grond van het Voorschrift tabel II worden aangenomen dat steeds in overeenstemming met tabelpost b1 een nultarief van toepassing is. In het Voorschrift tabel II, onderdelen 1.11.2, 1.11.7 en 1.11.10, lijkt beperkt ruimte te worden geboden diensten te onderwerpen aan het nultarief die niet zien op

1621. Het Voorschrift tabel II bevat overigens geen omschrijving van de begrippen zeehaven of luchthaven.

goederen die worden uitgevoerd in het kader van een levering.<sup>162216231624</sup> Dit hangt er naar ik aanneem mee samen dat tabelpost b1 ook een uitwerking vormt van art. 148, aanhef en onderdelen c tot en met g, van de Btw-richtlijn.

Er is nog een verschil tussen de tekst van art. 146, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn en de uitwerking in tabelpost b1. Op grond van de Btw-richtlijn geldt de vrijstelling niet voor diensten die in overeenstemming met art. 132 of 135 van de Btw-richtlijn zijn vrijgesteld. De tekst van tabelpost b1 kent deze uitzondering niet. Met Van Hilten<sup>1625</sup> meen ik dat dit met richtlijnconforme uitleg van de tabelpost wordt opgelost.

#### 27.4 WERKZAAMHEDEN MET BETREKKING TOT ROERENDE ZAKEN

Op grond van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn zijn de diensten bestaande uit werkzaamheden met betrekking tot roerende zaken die zijn verworven of ingevoerd teneinde deze werkzaamheden te ondergaan in de Gemeenschap en die naar een plaats buiten de Gemeenschap worden verzonden of vervoerd door of voor rekening van de dienstverrichter of de niet binnen het grondgebied gevestigde afnemer vrijgesteld.

De wetgever heeft deze vrijstelling opgenomen in tabelpost b5. In de tekst van tabelpost b5 gaat het over goederen die zijn ontvangen in plaats van over goederen die zijn verworven of ingevoerd.

De ratio van deze vrijstelling is dat zonder toepassing van een vrijstelling verstoringen in de concurrentieverhoudingen tussen lidstaten zouden kunnen optreden.<sup>1626</sup> Er is immers concurrentie met diensten buiten de Gemeenschap waarvoor de dienstverrichters geen btw in de Gemeenschap zijn verschuldigd. Er is mijns inziens onvoldoende rechtvaardiging voor het onderscheid dat in de regeling

1622. In onderdeel 1.11.2 van het Voorschrift tabel II is opgenomen: "Onder de post vallen diensten ten aanzien van goederen die deel uitmaken van de hiervoor onder a en b bedoelde in- en uitgaande vervoersbewegingen, bij het binnenkomen van de Gemeenschap tot op de plaats van invoer, bij het verlaten van de Gemeenschap, vanaf de plaats van inlading met de bestemming uitvoer uit de Gemeenschap, het vervoer zelf daaronder begrepen."

1623. Overigens duidt ook het nultarief dat volgens het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.11.11, geldt voor containers op een ruim uitvoerbegrip. Het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.11.11, ziet immers niet alleen op containers die te maken hebben met lucht- en zeevervoer.

1624. In de tekst van het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.11.7, is opgenomen: "Het nultarief van post b.1 kan mede toepassing vinden met betrekking tot diensten die worden verricht voor goederen die deel uitmaken van de lading van zeeschepen, indien het goederen betreft die zich in het vrije verkeer van de Europese Economische Gemeenschap bevinden. De diensten moeten rechtstreeks samenhangen met de lading van het zeeschip. (...) kan het nultarief worden toegepast (...) mits deze diensten worden verricht op het terrein dat rechtstreeks grenst aan de kade waar het desbetreffende, te laden of geloste zeeschip is afgemeerd." De tekst van het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.11.3, ziet op prestaties in het in- en uitgaande vervoer. Het Voorschrift tabel II, onderdeel 1.11.10, bevat een vergelijkbare tekst op het gebied van luchtvaartuigen betreffende diensten die worden verricht op het luchthaventerrein. Volgens Van Dongen is dit slechts een praktische regeling om afbakeningsproblemen te voorkomen. Van Dongen 2003, blz. 847.

1625. Van Hilten 1992, blz. 279-280.

1626. Toelichting op art. 16 van het voorstel voor een Zesde richtlijn, V-N 15 september 1973, nr. 18A, blz. 760.



gemaakt wordt tussen een binnenlandse afnemer en een buitenlandse afnemer.<sup>1627</sup> In beide gevallen verlaten de goederen gelet op de overige voorwaarden van de vrijstelling, na bewerking immers de Gemeenschap. De vrijstelling met een recht op aftrek van btw geldt niet voor bewerkingen van goederen die naar een andere lidstaat worden verzonden. Het zal bij de vrijgestelde diensten met recht op aftrek van btw met name gaan om diensten met betrekking tot goederen vallende onder de douaneregeling actieve veredeling. Overigens ziet de vrijstelling met een recht op aftrek van btw niet alleen op diensten met betrekking tot goederen vallende onder de douaneregeling actieve veredeling. Het is immers voor de toepassing van de vrijstelling niet van belang of al dan niet (bij invoer van buiten de Gemeenschap) gebruik is gemaakt van de douaneregeling actieve veredeling. De vrijstelling kan ook worden toegepast bij goederen die zijn ingevoerd. Voor de toepassing van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw is slechts noodzakelijk dat de goederen worden uitgevoerd na de werkzaamheden.<sup>1628</sup>

## 27.5 FACULTATIEVE VRIJSTELLING VOOR EXPORTEURS

Op grond van art. 164 van de Btw-richtlijn kunnen de lidstaten na raadpleging van het BTW-Comité de intracommunautaire verwerving van goederen door een belastingplichtige, de invoer en de levering van goederen bestemd voor een belastingplichtige, die deze goederen betreft met het oog op hun uitvoer uit de Gemeenschap, al dan niet na verwerking, alsmede de diensten in verband met de uitvoeractiviteit van de betreffende belastingplichtige, vrijstellen binnen de grenzen van het bedrag waarvoor de belastingplichtige in de afgelopen twaalf maanden heeft uitgevoerd.

De Nederlandse wetgever heeft geen gebruik gemaakt van deze mogelijkheid die de Btw-richtlijn biedt om leveringen aan exporteurs onder de vrijstelling met een recht op aftrek van btw te brengen. De regeling van art. 12, tweede lid, aanhef en onderdeel d, van de Uitvoeringsbeschikking met betrekking tot de zogenoemde Benedictusverklaring (zie paragraaf 10.3.4 en paragraaf 31.4) vormt geen implementatie van art. 164 van de Btw-richtlijn, aangezien deze regeling niet is gekoppeld aan grenzen inzake het bedrag waarvoor de belastingplichtige in de afgelopen twaalf maanden heeft uitgevoerd.

## 27.6 SAMENVATTING

Op grond van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn wordt vrijgesteld de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap. Indien bij de levering van goederen in de Gemeenschap de goederen door of voor rekening van een niet op het grondgebied van de vrijstelling verlenende lidstaat gevestigde afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats

<sup>1627</sup> Vergelijk Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, blz. 190.

<sup>1628</sup> Vergelijk Tusveld & Vervaeke 1996, blz. 159-160.

buiten de Gemeenschap, is in beginsel de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn van toepassing.

In art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn wordt een uitzondering gemaakt voor door de afnemer zelf vervoerde goederen bestemd voor de uitrusting of de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of van andere vervoermiddelen voor privégebruik. Er is, lijkt mij, geen goede rechtvaardiging voor, dat door de afnemer zelf vervoerde goederen in die gevallen niet onder de vrijstelling vallen, terwijl de goederen wel zouden zijn vrijgesteld als de verkoper de goederen zou hebben vervoerd. Er lijkt mij met name ook onvoldoende rechtvaardiging voor het gegeven, dat de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn, wel geldt voor buitenlandse afnemers, maar niet voor binnenlandse afnemers.

Ik meen dat bij de op grond van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn vrijgestelde leveringen het vervoer rechtstreeks moet geschieden. Er kan van rechtstreeks vervoer worden gesproken, als de goederen in verband met het transport worden overgeladen of kort worden opgeslagen. Andere bewerkingen dan het verpakken of gereed maken voor transport kunnen er mijns inziens toe leiden dat de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn niet op de levering van de goederen van toepassing is.

Het lijkt mij dat er uiterlijk ten tijde van de levering van de goederen een door objectieve gegevens verifieerbare intentie zal moeten zijn bij de afnemer dat de goederen door de afnemer zullen worden uitgevoerd. Indien de afnemer niet voorafgaand aan, of tijdens de levering aan de leverancier meldt dat de goederen door de afnemer worden verzonden of vervoerd naar buiten de Gemeenschap zullen worden vervoerd, kan de leverancier de vrijstelling van art. 146, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn niet toepassen en zal de leverancier in beginsel btw moeten voldoen.

Een belastingplichtige die goederen levert die de afnemer wil gaan uitvoeren, zal de vrijstelling van btw veelal niet op de levering kunnen of willen toepassen, omdat de belastingplichtige ten tijde van de levering nog over (te) weinig bewijs bezit, dat de goederen daadwerkelijk zullen worden uitgevoerd uit de Gemeenschap. Om deze omslachtige gang van zaken wat te versoepelen, is voor particuliere afnemers Europe Tax-Free Shopping Holland B.V. behulpzaam.

In vele landen met een btw-systeem kunnen niet in het land gevestigde particulieren/natuurlijke personen aan het einde van hun verblijf in het land, veelal op een vliegveld, in het land betaalde btw terugkrijgen van de overheid. Ik pleit voor een dergelijk systeem in de Gemeenschap bij de uitvoer van goederen door toeristen gevestigd in derde landen.

De vrijstelling die is geregeld in art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel c, en tweede lid, van de Btw-richtlijn ziet op de levering van goederen aan erkende

organisaties die deze goederen uitvoeren uit de Gemeenschap in het kader van hun menslievende, liefdadige of opvoedkundige werk buiten de Gemeenschap.

In art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn wordt onder andere vrijgesteld het verrichten van “diensten, met inbegrip van vervoer en met die diensten samenhangende handelingen, met uitzondering van de in overeenstemming met de artikelen 132 en 135 van de Btw-richtlijn vrijgestelde diensten, wanneer die diensten rechtstreeks verband houden met de uitvoer of de invoer van goederen, die onder artikel 61 en artikel 157, lid 1, onder a) vallen”. Vrijgesteld zijn mijns inziens de diensten die rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen.

De regeling in art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn heeft mijns inziens als insteek om diensten in verband met de uitvoer van goederen vrij te stellen en omvat voor zover nodig ook diensten die te maken hebben met de goederen zelf (en wel alle diensten die in rechtstreeks verband staan met de uitvoer van goederen). De vrijstelling ziet op alle diensten die rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen met uitzondering van de in overeenstemming met de artikelen 132 en 135 van de Btw-richtlijn vrijgestelde diensten.

Het lijkt mij dat de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn ook van toepassing is bij diensten die worden verricht in het kader van de uitvoer van goederen, zonder dat er sprake is van een levering.

Op grond van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn zijn de diensten bestaande uit werkzaamheden met betrekking tot roerende zaken die zijn verworven of ingevoerd teneinde deze werkzaamheden te ondergaan in de Gemeenschap en die naar een plaats buiten de Gemeenschap worden verzonden of vervoerd door of voor rekening van de dienstverrichter of de niet binnen het grondgebied gevestigde afnemer vrijgesteld.

De ratio van deze vrijstelling is dat zonder toepassing van een vrijstelling verstoringen in de concurrentieverhoudingen tussen lidstaten zouden kunnen optreden. Er is mijns inziens onvoldoende rechtvaardiging voor het onderscheid dat in de regeling gemaakt wordt tussen een binnenlandse afnemer en een buitenlandse afnemer. In beide gevallen verlaten de goederen gelet op de overige voorwaarden van de vrijstelling, na bewerking immers de Gemeenschap.

Op grond van art. 164 van de Btw-richtlijn kunnen de lidstaten na raadpleging van het BTW-Comité de intracommunautaire verwerving van goederen door een belastingplichtige, de invoer en de levering van goederen bestemd voor een belastingplichtige, die deze goederen betreft met het oog op hun uitvoer uit de Gemeenschap, al dan niet na verwerking, alsmede de diensten in verband met de uitvoeractiviteit van de betreffende belastingplichtige vrijstellen binnen de grenzen van het bedrag waarvoor de belastingplichtige in de afgelopen twaalf maanden heeft uitgevoerd.

### 28.1     MAATSTAF VAN HEFFING

In deze paragraaf ga ik in op de maatstaf van heffing. In paragraaf 28.2 volgt een samenvatting. Het brengen van goederen naar buiten de Gemeenschap vormt als zodanig in het btw-systeem geen belastbaar feit. In zoverre is de maatstaf van heffing bij de uitvoer van goederen niet van belang. Een levering of dienst kan wel gepaard gaan met de uitvoer van goederen. Een dergelijke levering zal normaliter zijn vrijgesteld met recht op aftrek van btw, zodat de maatstaf van heffing voor het verschuldigd worden van btw in verband met de verrichte handelingen of prestaties geen belang heeft.

In het kader van het recht op aftrek van btw kan de maatstaf van heffing van belang zijn bij een belastingplichtige die zowel handelingen verricht die in de Gemeenschap belaste prestaties (zouden) zijn als handelingen die in de Gemeenschap vrijgestelde prestaties zonder recht op aftrek van btw (zouden) zijn.

Als goederen worden uitgevoerd in het kader van een levering of een dienst is de maatstaf van heffing ter zake van de levering of dienst eenvoudig te bepalen, voor zover dit nodig is in verband met de vaststelling van het recht op aftrek van btw conform de methode van de pro rata. De vergoeding voor de levering of dienst wordt meegenomen in de pro rata-berekening.

Lastiger lijkt de situatie te liggen bij goederen die niet worden uitgevoerd in het kader van een levering of dienst en worden gebruikt voor handelingen die in de Gemeenschap leveringen of diensten (zouden) zijn (geweest). Voor die handelingen wordt uiteindelijk een bepaalde vergoeding ontvangen. Maar om dergelijke handelingen te realiseren kunnen bijvoorbeeld ook kosten zijn gemaakt buiten de Gemeenschap, zodat het niet vanzelfsprekend lijkt om aan te sluiten bij de uiteindelijk ontvangen vergoeding.

Ik merk hierbij meer in het algemeen twee zaken op. Ten eerste ga ik ervan uit dat als goederen worden uitgevoerd en (waar ik bij belastingplichtigen van uitga) worden gebruikt voor handelingen buiten de Gemeenschap die bij plaatsvinden in de Gemeenschap prestaties zouden zijn geweest, deze handelingen tot uitdrukking zouden behoren te komen in de berekening van het recht op aftrek conform de methode van de pro rata.

Ten tweede, uitgaande van het voorgaande lijkt het mij in het btw-systeem dat uitgaat van subjectieve vergoedingen passend, dat voor het bepalen van het recht op aftrek van btw indien mogelijk wordt aangesloten bij de vergoedingen ter zake van handelingen die in de Gemeenschap leveringen of diensten (zouden) zijn (geweest).

Er zijn twee verschillende situaties die in dit kader moeten worden belicht. Ik ga hierna eerst in op de situatie dat de belastingplichtige de handelingen buiten de Gemeenschap verricht, zonder gebruik te maken van een zogenoemde vaste inrichting. Daarna ga ik in op de situatie dat de belastingplichtige de handelingen buiten de Gemeenschap verricht met gebruikmaking van een zogenoemde vaste inrichting.

Ik ga eerst in op de situatie dat de belastingplichtige de handelingen buiten de Gemeenschap verricht, zonder gebruik te maken van een zogenoemde vaste inrichting. De handelingen die de belastingplichtige verricht buiten de Gemeenschap komen mijns inziens terecht in de pro rata-berekening. Voor zover het gaat om vergoedingen ter zake van handelingen buiten de Gemeenschap die in de Gemeenschap leveringen of diensten zouden zijn geweest, is het de vraag of de vergoedingen ter zake van deze handelingen altijd de juiste vergoedingen vormen om mee te nemen in de pro rata-berekening. Aan goederen kan immers buiten de Gemeenschap door de belastingplichtige het een en ander aan waarde worden toegevoegd. Bij het meenemen van de omvang van dergelijke vergoedingen in de pro rata-berekening kan het voorkomen, dat de pro rata-methode daardoor een minder goede toerekening vormt van btw die wordt verschuldigd in de Gemeenschap aan de handelingen waarvoor de goederen waar de btw op drukt voor worden gebruikt.

Bij handelingen buiten de Gemeenschap die in de Gemeenschap prestaties zouden hebben gevormd, zou mijns inziens bij de berekening van het recht op aftrek van btw aan de hand van de pro rata, gecorrigeerd behoren te worden voor kosten die buiten de Gemeenschap worden gemaakt en die waarde toevoegen aan de handelingen die bij plaatsvinden in de Gemeenschap belaste prestaties zouden zijn geweest.

Ik ga over op de situatie dat de belastingplichtige de handelingen buiten de Gemeenschap verricht, met gebruikmaking van een zogenoemde vaste inrichting.

Belastingplichtigen kunnen bij handelingen buiten de Gemeenschap gebruik maken van juridische dochters, maar ook van vaste inrichtingen. In de Btw-richtlijn wordt het begrip vaste inrichting niet gedefinieerd. Het gaat het bestek van dit onderzoek te buiten om het begrip nader te omschrijven. Voor dit onderzoek volstaat het dat een vaste inrichting is gevestigd in een ander land dan het land waar het hoofdkantoor is gevestigd, geen aparte rechtspersoon vormt en dat een vaste inrichting leveringen en diensten kan verrichten en afnemen.

Ik ga er zoals hiervoor vermeld van uit dat als goederen worden uitgevoerd en worden gebruikt voor handelingen buiten de Gemeenschap die bij plaatsvinden in de Gemeenschap prestaties zouden zijn geweest, deze handelingen tot uitdrukking zouden behoren te komen in de berekening van het recht op aftrek conform de methode van de pro rata. Als in een bepaald land bijvoorbeeld goederen zijn geproduceerd, zou het het meeste tegemoet komen aan de economische realiteit als het produceren van de goederen de weerslag vindt in de berekening van de pro rata.

Het HvJ heeft in het arrest in de zaak *Le Crédit Lyonnais*,<sup>1629</sup> echter overwogen dat een vennootschap waarvan het hoofdkantoor in een lidstaat is gevestigd bij de berekening van haar pro rata voor aftrek van btw niet de omzet van haar in andere lidstaten gevestigde bijkantoren in aanmerking mag nemen. Ook mag naar het oordeel van het HvJ in het arrest in de zaak *Le Crédit Lyonnais*, een vennootschap waarvan het hoofdkantoor in een lidstaat is gevestigd bij de berekening van haar pro rata voor btw-aftrek niet de omzet van haar in derde landen gevestigde bijkantoren in aanmerking nemen.

Als goederen<sup>1630</sup> worden overgebracht naar een vaste inrichting in een andere lidstaat of in derde landen, zonder dat de verplaatsing plaatsvindt in het kader van een levering of dienst die aan een afnemer wordt verricht, zullen de goederen normaliter uiteindelijk worden verkocht in de andere lidstaat of in de derde landen. Gelet op het arrest van het HvJ in de zaak *Le Crédit Lyonnais* lijkt de omzet van deze goederenstroom niet terecht te komen in de pro rata-omzet. Dit zou ertoe leiden dat de berekening van het recht op aftrek conform de pro rata-methode minder goed aansluit bij de economische realiteit, bij de handelingen die in de lidstaat van het hoofdkantoor worden verricht. Daar is immers bijvoorbeeld bijgedragen aan het produceren van de goederen. Het is goed mogelijk dat er ook waarde is toegevoegd door de vaste inrichting, zodat het volledig in aanmerking nemen van de omzet van de vaste inrichting ook niet correct lijkt. Het helemaal niet meenemen van de omzet van de goederenstroom leidt niet tot een zo goed mogelijke benadering van het recht op aftrek van btw. De handelingen van het hoofdhuis zijn mede verricht, de goederen zijn bijvoorbeeld geproduceerd, ten behoeve de goederen die uiteindelijk zijn verkocht door de vaste inrichtingen. Het geeft mijns inziens een minder goede berekening van het recht op aftrek van btw als de omzet van deze vaste inrichtingen, bij voorkeur gecorrigeerd voor de toegevoegde waarde door de vaste inrichtingen, geen deel uitmaakt van de pro rata-berekening. Mijns inziens zou deze omzet moeten worden meegenomen in de pro rata.

Dit probleem lijkt zich overigens niet voor te doen bij het overbrengen van goederen naar andere lidstaten. Een overbrenging van goederen door een belastingplichtige van de ene lidstaat naar de andere wordt immers gelet op het systeem van intracommunautaire verwervingen aangemerkt als een levering.

1629. HvJ 12 september 2013, nr. C-388/11 (*Le Crédit Lyonnais*), ECLI:EU:C:2013:541, V-N 2013/48.15.

1630. In de casus die leidde tot het arrest van het HvJ van 12 september 2013, nr. C-388/11 (*Le Crédit Lyonnais*), ECLI:EU:C:2013:541, V-N 2013/48.15, ging het om renteinkomsten. De prejudiciële vragen en de beantwoording daarvan zijn ruimer en zien ook op de omzet uit leveringen van goederen.

De omzet ter zake van deze leveringen gaat als zodanig mee in de pro rata-berekening. Bij uitvoer van goederen bestaat een dergelijk correctiemechanisme niet. Uitvoer van goederen is geen belastbaar feit en overbrenging van goederen naar een derde land wordt ook niet aangemerkt als een levering.

## 28.2 SAMENVATTING

Het brengen van goederen naar buiten de Gemeenschap vormt als zodanig in het btw-systeem geen belastbaar feit. In zoverre is de maatstaf van heffing bij de uitvoer van goederen niet van belang.

Ik ga ervan uit dat als goederen worden uitgevoerd en worden gebruikt voor handelingen buiten de Gemeenschap die bij plaatsvinden in de Gemeenschap prestaties zouden zijn geweest, deze handelingen tot uitdrukking zouden behoren te komen in de berekening van het recht op aftrek conform de methode van het pro rata. Het lijkt mij in het btw-systeem dat uitgaat van subjectieve vergoedingen passend, dat voor het bepalen van het recht op aftrek van btw indien mogelijk wordt aangesloten bij de vergoedingen ter zake van handelingen die in de Gemeenschap leveringen of diensten (zouden) zijn (geweest).

In de situatie dat de belastingplichtige de handelingen buiten de Gemeenschap verricht, zonder gebruik te maken van een zogenoemde vaste inrichting komen de handelingen die de belastingplichtige verricht buiten de Gemeenschap mijns inziens terecht in de pro rata-berekening. Bij handelingen buiten de Gemeenschap die in de Gemeenschap prestaties zouden hebben gevormd, zou mijns inziens bij de berekening van het recht op aftrek van btw aan de hand van de pro rata, de berekening gecorrigeerd behoren te worden voor eventuele kosten die buiten de Gemeenschap worden gemaakt en die waarde toevoegen aan de handelingen die bij plaatsvinden in de Gemeenschap belaste prestaties zouden zijn geweest.

Naar het oordeel van het HvJ in het arrest in de zaak *Le Crédit Lyonnais*, mag een vennootschap waarvan het hoofdkantoor in een lidstaat is gevestigd bij de berekening van haar pro rata voor btw-aftrek niet de omzet van haar in derde landen gevestigde bijkantoren in aanmerking nemen.

Als goederen worden overgebracht naar een vaste inrichting in derde landen, zonder dat de verplaatsing plaatsvindt in het kader van een levering of dienst die aan een afnemer wordt verricht zullen de goederen normaliter uiteindelijk worden verkocht in de andere lidstaat of in de derde landen. Gelet op het arrest van het HvJ in de zaak *Le Crédit Lyonnais* lijkt de omzet van deze goederenstroom niet terecht te komen in de pro rata-omzet. Dit leidt ertoe dat de berekening van het recht op aftrek conform de pro rata-methode minder goed aansluit bij de economische realiteit. De pro rata sluit niet aan bij de handelingen die in de lidstaat van het hoofdkantoor worden verricht.

## 29.1      **TARIEF**

Bij de uitvoer van goederen is er in het btw-systeem geen sprake van een belastbaar feit en wordt dus niet toegekomen aan een btw-tarief ter zake. Goederen worden veelal uitgevoerd in het kader van een levering of dienst. Ter zake zal veelal een vrijstelling met recht op aftrek van btw van toepassing zijn, zodat niet wordt toegekomen aan het toepassen van een btw-tarief. Zo een dergelijke vrijstelling niet van toepassing is, wordt toegekomen aan het btw-tarief.

In de Btw-richtlijn is het vrijmaken van goederen van btw-druk bij de levering in verband waarmee goederen worden uitgevoerd, vorm gegeven als een vrijstelling met recht op aftrek van btw.

In Nederland worden leveringen die op grond van de Btw-richtlijn zouden zijn vrijgesteld, voor zover die regelgeving in de Nederlandse regelgeving is geïmplementeerd, belast tegen een tarief van nihil. Het effect is overigens hetzelfde. Over de vergoeding wordt geen btw verschuldigd en er bestaat een recht op aftrek van de btw die drukt op gemaakte kosten. Overigens heeft Nederland niet alleen de vrijstelling met recht op aftrek van btw in verband met de levering van goederen die worden uitgevoerd, maar ook vele andere vrijstellingen met recht op aftrek van btw uit de Btw-richtlijn uitgewerkt in een btw-tarief van nihil.





### 30.1 INLEIDING

In dit hoofdstuk doe ik verslag van mijn onderzoek naar de antwoorden op de vragen in hoeverre op goederen die naar buiten de Gemeenschap worden gebracht btw drukt op grond van de regelgeving in de Btw-richtlijn en in hoeverre op dergelijke goederen btw behoort te drukken.

Voor zover er op goederen die naar buiten de Gemeenschap worden gebracht geen btw blijft drukken, of voor zover op dergelijke goederen geen btw behoort te blijven drukken, wordt dat resultaat bereikt, of zou dat resultaat kunnen worden bereikt, door het verlenen van een recht op aftrek van btw<sup>1631</sup> en door het vrijstellen van bepaalde leveringen of diensten.

Als een goed of een dienst is bestemd voor doeleinden waarvoor een recht op aftrek van btw bestaat, ontstaat het recht op aftrek van de btw bij een belastingplichtige op het tijdstip<sup>1632</sup> waarop de btw wordt verschuldigd in verband met de aanschaf van het goed of de afname van de dienst. Wanneer een goed dat wordt aangeschaft door een belastingplichtige bijvoorbeeld wordt bestemd voor handelingen buiten de Gemeenschap die, indien zij hadden plaatsgevonden in het land waar btw is verschuldigd in verband met de aanschaf van, of dienstverlening aan, het goed,<sup>1633</sup> een belaste prestatie zou zijn geweest, bestaat er op grond van art. 169 van de Btw-richtlijn een recht op aftrek van de btw verschuldigd ter zake van de aanschaf van het goed. Dit recht ontstaat op het tijdstip waarop de btw op de aanschaf van het goed door de belastingplichtige wordt

1631. Wanneer degene die het betreft geen btw-aangifte hoeft te doen zal het gaan om een recht op aftrek van btw te realiseren door een verzoek om teruggaaf van btw.

1632. Overigens moet op grond van de Btw-richtlijn voor de btw aangifte worden gedaan over een bepaald tijdvak, of kan over een bepaald tijdvak een verzoek om teruggaaf van btw worden gedaan. Het recht op aftrek van btw dat op een bepaald tijdstip ontstaat, kan dus alleen maar tot uitdrukking komen op een btw-aangifte of een verzoek om teruggaaf van btw over een bepaald tijdvak. Het bestaan van een recht op aftrek van btw die wordt verschuldigd ter zake van de afname van een goed of de afname van een dienst, hangt af van de bestemming van het goed of de bestemming van de dienst. Als een goed bijvoorbeeld is bestemd om te zijner tijd door de belastingplichtige te worden gebruikt voor handelingen buiten de Gemeenschap die, indien zij in de Gemeenschap zouden zijn verricht, een belaste prestatie zou vormen, dan blijft het op het tijdstip van verschuldigdheid van de btw bestaande recht op aftrek van btw in stand als het goed wordt uitgevoerd, ook als er op het tijdstip van uitvoer van het goed door degene die uitvoert nog geen dergelijke handelingen buiten de Gemeenschap zijn overeengekomen.

1633. Het gaat mij in dit hoofdstuk om het al dan niet ontdoen van goederen van btw-druk in verband met de uitvoer van goederen. Bij uitvoer van goederen vanuit een bepaalde lidstaat naar buiten de Gemeenschap ga ik er daarom in dit hoofdstuk vanuit, dat er in die lidstaat in verband met kosten bestaande in de aanschaf van de uitgevoerde goederen of bestaande uit afgenomen diensten verricht aan de uitgevoerde goederen btw is verschuldigd geworden.

verschuldigd, en dus niet op het tijdstip van het brengen van het goed naar buiten de Gemeenschap, of op het tijdstip van het daadwerkelijke gebruik van het goed voor handelingen buiten de Gemeenschap, die wanneer de handelingen zouden hebben plaatsgevonden in het land waar btw wordt verschuldigd ter zake van de aanschaf van, of dienstverlening aan, het goed een belaste prestatie zou zijn geweest.<sup>1634</sup>

Het gegeven dat het ontdoen van een goed van btw-druk in het btw-systeem door middel van het verlenen van een recht op aftrek van btw, met zich brengt dat het recht op aftrek van btw bij belastingplichtigen veelal reeds op een eerder tijdstip ontstaat, dan het tijdstip van het brengen van een goed naar buiten de Gemeenschap,<sup>1635</sup> is voor de beantwoording van de in dit hoofdstuk aan de orde zijnde vragen óf goederen zonder dat er btw blijft drukken de Gemeenschap (behoren te) verlaten niet van belang. Bij belastingplichtigen drukt door het onmiddellijke recht op aftrek van verschuldigde btw in veel gevallen reeds geen btw op goederen voor het tijdstip dat de goederen naar buiten de Gemeenschap worden gebracht. Een recht op aftrek van btw, hoewel dat op het tijdstip waarop btw wordt verschuldigd op een ingekocht goed of een afgenomen dienst reeds moet worden benut,<sup>1636</sup> kan echter worden verleend in verband met het geplande brengen van het goed naar buiten de Gemeenschap (bijvoorbeeld in het kader van het gebruik van het goed buiten de Gemeenschap voor handelingen die indien ze in de Gemeenschap hadden plaatsgevonden een belaste prestatie zou hebben gevormd).<sup>1637</sup> Als ik in dit verslag van mijn onderzoek schrijf over het ontdoen van goederen van btw-druk, of het niet laten blijven drukken van btw bij uitvoer van goederen, doel ik op goederen waarbij in verband met de aanschaf of in verband met afgenomen diensten ten behoeve van die goederen btw is verschuldigd geworden, ook al bestaat voor deze btw reeds voor het tijdstip van uitvoer van de goederen een recht op aftrek van btw, omdat de goederen op het tijdstip waarop btw wordt verschuldigd zijn bestemd om te worden gebracht naar buiten de Gemeenschap.

1634. Overigens kunnen dergelijke tijdstippen vanzelfsprekend in hetzelfde aangiftetijdvak vallen waarin de btw in verband met de aanschaf van het goed wordt verschuldigd.

1635. Namelijk op het in veel gevallen eerder plaatsvindende tijdstip waarop de btw op een aangeschaft goed of een afgenomen dienst wordt verschuldigd.

1636. Althans op de btw-aangifte of het verzoek om teruggaaf over de periode waarin dit plaatsvindt.

1637. Indien er een recht op aftrek van btw bij een belastingplichtige wordt verleend vanwege een levering in de lidstaat waar kosten worden gemaakt voor aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen, waarover btw verschuldigd is geworden, in verband met welke levering een goed wordt uitgevoerd, dan wordt het recht op aftrek van btw, indien het geen goed betreft dat bij levering in de lidstaat waar de kosten worden gemaakt zou zijn vrijgesteld zonder een recht op aftrek van btw, verleend vanwege de levering. Vanwege deze levering in de Gemeenschap rust er geen btw-druk op het goed bij de leverende belastingplichtige. Het goed komt in een dergelijk geval veelal zonder btw-druk bij de afnemer van het goed terecht doordat de levering veelal in verband met de uitvoer van het goed zal zijn vrijgesteld.

Ik ga overigens in dit hoofdstuk niet in op de situatie dat in de ene lidstaat kosten worden gemaakt voor aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen, waarover btw is verschuldigd geworden en goederen via een andere lidstaat worden uitgevoerd. Zie daarvoor hoofdstuk 25. In dit hoofdstuk is de lidstaat waar kosten worden gemaakt in verband met goederen waar btw over wordt verschuldigd ook de lidstaat van waaruit de goederen worden uitgevoerd.

In dit hoofdstuk gaat het slechts om goederen die in het vrije verkeer zijn en die worden gebracht naar buiten de Gemeenschap.

Het lijkt gelet op een aantal aspecten van het rechtskarakter van de btw, zoals beschreven in paragraaf 1.5, waaronder de aspecten dat er sprake is van een verbruiksbelasting en het neutraliteitsbeginsel, in veel gevallen gewenst dat er bij het brengen van goederen naar buiten de Gemeenschap geen btw op goederen blijft drukken. Het rechtskarakter van het btw-systeem is op dit punt echter niet eenduidig.

Zo maakt ook het aansluiten bij transacties in de vorm van leveringen of diensten onderdeel uit van het rechtskarakter van de btw. Voor zover goederen waar kosten voor zijn gemaakt voor aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen, waarover btw is verschuldigd buiten het kader van een levering of een dienst naar buiten de Gemeenschap worden gebracht, eventueel in de vorm van handelingen buiten de Gemeenschap die, indien de handelingen in de Gemeenschap hadden plaatsgevonden, een belaste levering of dienst zou hebben gevormd, vloeit alleen gelet op het element van het rechtskarakter dat moet worden aangesloten bij transacties niet voort dat op goederen die naar buiten de Gemeenschap worden gebracht geen btw behoort te blijven drukken.<sup>1638</sup>

Het belastbare feit invoer van goederen treedt op, ongeacht het al dan niet binnenbrengen van goederen in verband met een levering of dienst onder bezwarende titel. Vanwege het brengen van goederen naar buiten de Gemeenschap vindt er geen belastbaar feit plaats. Voor het recht op aftrek van btw wordt bij het brengen van goederen naar buiten de Gemeenschap voor een belangrijk deel aangesloten bij het al dan niet plaatsvinden van een levering in de Gemeenschap. Indien een goed naar buiten de Gemeenschap wordt gebracht in verband met een levering van het goed in de Gemeenschap, wordt in veel gevallen de levering vrijgesteld van btw en bestaat er een recht op aftrek van btw in verband met de levering. Indien er geen levering of dienst plaatsvindt in de Gemeenschap in verband waarmee goederen naar buiten de Gemeenschap worden gebracht, worden goederen die de Gemeenschap verlaten slechts in bepaalde situaties ontdaan van btw-druk, waaronder het geval dat goederen buiten de Gemeenschap

<sup>1638</sup>. Deze zin bevat een dubbele ontkenning. Zoals vaker bij dubbele ontkenningen betekent de zin iets anders dan als de dubbele ontkenning zou zijn weggelaten en er in dit geval dus had gestaan dat uit het element van het rechtskarakter dat moet worden aangesloten bij transacties voortvloeit dat er op goederen die niet in het kader van een transactie de Gemeenschap verlaten btw behoort te blijven drukken gelet op het transactiekarakter van het btw-systeem. Uit het rechtskarakter van een transactiebelasting vloeit weliswaar voort, dat er op goederen die worden uitgevoerd btw mag blijven drukken, maar het aspect van de transactiebelasting lijkt mij ten opzichte van het al dan niet behoren te blijven drukken van btw op goederen die worden uitgevoerd neutraal, welke neutraliteit beter tot uitdrukking komt door een dubbele ontkenning te gebruiken. Overigens zal een goed dat wordt uitgevoerd door een belastingplichtige normaliter uiteindelijk worden gebruikt voor een levering of dienst, althans voor handelingen die indien zij in de lidstaat waar kosten worden gemaakt voor aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen waar btw over wordt verschuldigd, hadden plaatsgevonden een levering of dienst zou zijn geweest. Uit het transactiekarakter volgt echter niet of goederen bij uitvoer al dan niet zouden behoren te worden ontdaan van btw-druk.

worden gebruikt voor handelingen die indien zij hadden plaatsgevonden in de Gemeenschap een belaste prestatie zou hebben gevormd.

Met name ten aanzien van goederen die worden uitgevoerd terwijl de goederen zich in de particuliere sfeer bevinden, kan alleen gelet op het gegeven dat het btw-systeem een indirecte belasting is, worden betoogd, dat er in het btw-systeem niet hoeft te worden gezorgd voor het ontdoen van goederen van btw-druk. Bij de uitvoer van goederen in de particuliere sfeer zijn er dan immers geen belastingplichtigen betrokken bij de uitvoer van goederen of bij eventuele transacties in verband waarmee goederen worden uitgevoerd uit de Gemeenschap.

Slechts gelet op het aspect dat er sprake is van een verbruiksbelasting behoren goederen in beginsel te worden ontdaan van btw-druk in verband met de uitvoer van goederen. Er behoort gelet op het aspect dat sprake is van een verbruiksbelasting echter wel rekening te worden gehouden met verbruik van de goederen in de Gemeenschap. Voor zover goederen reeds zijn verbruikt in de Gemeenschap, lijkt gelet op het rechtskarakter van verbruiksbelasting het geheel ontdoen van goederen van btw-druk niet op zijn plaats.

Het neutraliteitsbeginsel brengt als zodanig niet eenduidig met zich dat goederen die worden uitgevoerd in alle situaties behoren te worden ontdaan van btw-druk. Zoals beschreven in paragraaf 1.5.3 ziet het neutraliteitsbeginsel op een gerichtheid tot het ontdoen van goederen van btw-druk bij de uitvoer van goederen in het internationale verkeer. Zoals beschreven in die paragraaf omvat het begrip internationaal handelsverkeer bij de toepassing van het neutraliteitsbeginsel mijns inziens niet slechts transacties tussen belastingplichtigen die grensoverschrijdend naar buiten de Gemeenschap goederen leveren, maar omvat het internationale handelsverkeer mijns inziens ook het grensoverschrijdend leveren van goederen naar buiten de Gemeenschap door belastingplichtigen aan particulieren. Het neutraliteitsbeginsel behoort mijns inziens in de tweede van de door mij gehanteerde betekenissen van het neutraliteitsbeginsel,<sup>1639</sup> ruim te worden opgevat. Mijns inziens werkt het neutraliteitsbeginsel in beginsel ook door bij leveringen van goederen door belastingplichtigen aan particulieren waarbij de afnemende particulier zelf de goederen in verband met de transactie naar buiten de Gemeenschap vervoert of laat vervoeren door een ander dan de leverancier. Dit gelet op de vergelijkbaarheid van het resultaat van een dergelijke transactie met een levering waarbij de leverancier de goederen vervoert of laat vervoeren naar de afnemer. Het neutraliteitsbeginsel brengt, gelet op het voorgaande, niet met zich dat goederen die in de particuliere sfeer de Gemeenschap verlaten, al dan niet in het kader van een transactie tussen particulieren, vrij behoren te worden gemaakt van btw-druk.

<sup>1639</sup> Die inhoudt dat in het internationale handelsverkeer de hoogte van de belastingdruk bekend moet zijn, zodat deze belastingdruk bij de uitvoer van goederen nauwkeurig kan worden gecompenseerd. Zie paragraaf 1.5.3.

Ook bij de uitvoer van goederen in verband met handelingen door belastingplichtigen buiten de Gemeenschap, die in de Gemeenschap belaste prestaties zouden zijn geweest worden goederen uitgevoerd in verband met het internationale handelsverkeer en behoren goederen gelet op het neutraliteitsbeginsel in beginsel te worden ontdaan van btw-druk.

Het element van het rechtskarakter van het btw-systeem dat er sprake is van aftrek van voorbelasting geeft als zodanig weinig richting bij de beantwoording van de in dit hoofdstuk aan de orde zijnde vraag of goederen de Gemeenschap behoren te verlaten zonder btw-druk. Het recht op aftrek van btw is dermate kenmerkend voor het btw-systeem dat dit onderdeel vormt van het rechtskarakter. Het recht op aftrek van btw dient ertoe om belaste belastingplichtigen geheel te ontlasten van verschuldigde of voldane btw.<sup>1640</sup> Het recht op aftrek van btw is echter niet een alomvattend recht binnen het btw-systeem. Uit het btw-systeem volgt niet dat er in alle gevallen voor zou behoren te worden gezorgd dat er bij uitvoer van goederen geen btw op de goederen drukt. Er behoren beperkingen te zijn aan het recht op aftrek van btw. De omvang van het recht op aftrek van btw zoals dat in het btw-systeem tot uitdrukking komt, vormt mijns inziens een afgeleide van de overige aspecten van het rechtskarakter. Het recht op aftrek van btw wordt in het btw-systeem bijvoorbeeld beïnvloed door het indirecte karakter en het neutraliteitsbeginsel. Het recht op aftrek van btw is in het btw-systeem in beginsel gekoppeld aan het verrichten van belaste prestaties. Wat belaste prestaties zijn is echter weer een uitvloeisel van de andere aspecten van het rechtskarakter van de btw. Gelet op het voorgaande vormt het recht op aftrek van voorbelasting geen afzonderlijk te hanteren factor om in aanmerking te nemen bij het beoordelen van de vraag in hoeverre er btw behoort te drukken op goederen die worden uitgevoerd uit de Gemeenschap. Ik zou er, gelet op het rechtskarakter van het btw-systeem, bijvoorbeeld niet voor willen pleiten dat het recht op aftrek van btw met zich brengt dat alle goederen die worden uitgevoerd in de particuliere sfeer behoren te worden ontdaan van btw-druk.

Bij het vergelijken van de uitvoer van goederen met het belastbare feit invoer van goederen, valt te constateren, dat het belastbare feit invoer van goederen optreedt, en ook behoort op te treden, ongeacht het antwoord op de vraag of de goederen worden binnengebracht in de Gemeenschap door particulieren of in het kader van een transactie.<sup>1641</sup> Vanwege de consistentie van het btw-systeem bij de behandeling van het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap en het brengen van goederen naar buiten de Gemeenschap zou wellicht als uitgangspunt kunnen gelden, dat goederen die worden uitgevoerd btw-vrij behoren te worden gemaakt, afgezien van voor zover er verbruik van de goederen binnen de Gemeenschap heeft plaatsgevonden, ongeacht of er sprake is van een transactie in verband waarmee de goederen worden uitgevoerd.

1640. HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08 (AB SKF), ECLI:EU:C:2009:665, BNB 2010/251 m.nt. Swinkels, punt 56.

1641. Dat er bij het belastbare feit invoer van goederen enkele vrijstellingen gelden bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap door met name particulieren, doet aan het hier gevoerde betoog weinig af.

Ik pleit echter niet voor een dergelijk uitgangspunt, althans niet zonder nadere nuanceringen. Goederen behoren slechts te worden vrijgemaakt van btw-druk voor zover dit voortvloeit uit het rechtskarakter van het btw-systeem.<sup>1642</sup> Bij het voormelde uitgangspunt valt aan te tekenen dat het binnen het btw-systeem niet zo hoeft te zijn, dat het btw-vrij maken van goederen bij goederen die naar buiten de Gemeenschap worden gebracht in vergelijkbare gevallen plaatsvindt, als waarbij er btw wordt verschuldigd bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. Het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap en de uitvoer van goederen hoeven niet spiegelbeeldig te worden behandeld. Bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap kan immers, naar het lijkt, niet worden ontkomen aan het in beginsel belasten van goederen die niet in het kader van een levering of dienst en/of niet door een belastingplichtige de Gemeenschap worden binnengebracht. Anders zou het immers eenvoudig mogelijk zijn goederen van buiten de Gemeenschap naar binnen de Gemeenschap te brengen, welke goederen daarna zonder btw-druk in de Gemeenschap kunnen worden verbruikt. Dit zou een ernstige verstoring van de concurrentieverhoudingen in de Gemeenschap kunnen veroorzaken. Bij de uitvoer van goederen is de noodzaak dat alle goederen worden ontdaan van btw-druk minder pregnant aanwezig, althans vanuit het perspectief van de belastinginkomsten van, of de concurrentieverhoudingen binnen, de Europese Unie bezien.<sup>1643</sup>

In dit hoofdstuk komt mede aan de orde in hoeverre goederen die worden uitgevoerd worden ontdaan van btw-druk. Het recht op aftrek van btw heb ik beschreven in hoofdstuk 13. Onder het regime van de Btw-richtlijn hebben belastingplichtigen die handelingen verrichten die in de lidstaat waar de kosten worden gemaakt waarover btw verschuldigd is geworden in verband met aanschaf van, of dienstverlening aan, goederen belaste prestaties (zouden) zijn (geweest), of die handelingen verrichten die in de lidstaat waar de kosten worden gemaakt vrijgestelde prestaties (zouden) zijn (geweest) waarvoor toch een recht op aftrek van btw geldt,<sup>1644</sup> recht op aftrek van btw, waardoor goederen zich zonder btw-druk bevinden bij belastingplichtigen die dergelijke handelin-

1642. In het voorstel voor de Zesde richtlijn wordt opgemerkt dat het een grondbeginsel is van het btw-stelsel dat de uitvoer moet worden ontlast van alle voordruk aan btw, V-N 1973/18A, blz. 759. Mijns inziens behoren goederen bij uitvoer van goederen slechts te worden ontdaan van btw-druk voor zover dat voortvloeit uit het rechtskarakter van de btw.

1643. Het is althans niet slecht voor de belastinginkomsten van de Europese Unie en haar lidstaten als btw blijft drukken op goederen die worden uitgevoerd. Anderzijds: door btw te laten drukken op goederen bestaat de mogelijkheid dat de concurrentiepositie van belastingplichtigen die goederen produceren in de Europese Unie voor gebruik buiten de Europese Unie wordt aangetast.

1644. Zoals behandeld in paragraaf 13.1 zijn op grond van de Btw-richtlijn enkele handelingen die in de lidstaat waar kosten worden gemaakt voor aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen, in beginsel vrijgestelde prestaties zonder recht op aftrek van btw (zouden) zijn (geweest), als de afnemer buiten de Gemeenschap is gevestigd, of als de handelingen rechtstreeks samenhangen met goederen die zijn bestemd om uit de Gemeenschap te worden uitgevoerd, vrijgesteld met recht op aftrek van btw.

Er bestaat ook een recht op aftrek van btw bij bepaalde vrijgestelde leveringen of diensten met recht op aftrek van btw, ook indien handelingen plaatsvinden buiten de Gemeenschap, maar indien die handelingen zouden hebben plaatsgevonden in de lidstaat waar de kosten worden gemaakt waar btw over wordt verschuldigd, vrijgestelde prestaties met recht op aftrek van btw zouden zijn geweest.

gen verrichten. Worden goederen van binnen de Gemeenschap naar buiten de Gemeenschap gebracht in samenhang met een levering in de Gemeenschap, dan zal die levering veelal zijn vrijgesteld met een recht op aftrek van btw, zodat op dergelijke goederen geen btw drukt bij de afnemers van deze goederen.

Niet alle goederen die de Gemeenschap verlaten, verlaten de Gemeenschap overigens vrij van btw-druk. Indien in verband met een levering is overeengekomen dat de goederen door de afnemer zullen worden uitgevoerd uit de Gemeenschap, is in bepaalde gevallen geen vrijstelling van toepassing. Ook kan op goederen die worden uitgevoerd door belastingplichtigen die handelingen buiten de Gemeenschap verrichten die in het land waar kosten worden gemaakt waar btw over wordt verschuldigd in verband met aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen, vrijgestelde prestaties zonder een recht op aftrek van btw (zouden) zijn (geweest), btw op goederen blijven drukken als de goederen naar buiten de Gemeenschap worden gebracht. Ook in de particuliere sfeer zal normaliter bij de uitvoer van goederen btw blijven drukken. Zoals behandeld in hoofdstuk 13 bestaat een recht op aftrek van btw immers in beginsel alleen bij belastingplichtigen.<sup>1645</sup> In dit hoofdstuk ga ik in op de vraag of het terecht is dat in dergelijke situaties btw blijft drukken op goederen die worden uitgevoerd.

In een verslag van een onderzoek dat is gericht op de rol van btw bij de invoer van goederen en de rol van btw bij de uitvoer van goederen, mag een beschrijving en beoordeling van het btw-vrij maken van goederen bij de uitvoer van goederen niet ontbreken. Bij het vrij maken van goederen van btw-druk bij de uitvoer van goederen spelen douanerechten geen rol. Het buiten het douanegebied brengen van goederen leidt immers niet tot een teruggaaf van douanerechten die verschuldigd zijn geworden vanwege het binnenbrengen van goederen in het douanegebied, of die anderszins verschuldigd zijn geworden vanwege prestaties in het douanegebied, welke teruggaaf wordt verleend omdat de goederen uit het douanegebied worden uitgevoerd. Het biedt dus onvoldoende zinvol perspectief om de aansluiting van het btw-vrij maken van goederen bij het “douanerechten-vrij”-maken van goederen te onderzoeken.

Ik richt me in dit hoofdstuk op de uitvoer van goederen, dus het brengen van goederen naar buiten de Gemeenschap. Indien we alleen zouden letten op het karakter van het btw-systeem als verbruiksbelasting, dienen goederen de Gemeenschap in beginsel vrij van btw-druk te kunnen verlaten bij de uitvoer van goederen, voor zover de goederen nog niet in de Gemeenschap zijn verbruikt. Maar behoort dit ook in alle gevallen te gelden, rekening houdend met de andere aspecten van het rechtskarakter van de btw? Mijn antwoord op de vraag in hoeverre goederen btw-vrij behoren te worden gemaakt in verband met uitvoer van goederen, zal ik in dit hoofdstuk vergelijken met de werking van het btw-regime zoals dat regime bij een correcte implementatie in nationale regelgeving van de Btw-richtlijn in de Gemeenschap geldt. Ik zal beschrijven in hoeverre

1645. Zoals beschreven in paragraaf 27.2, kan de vrijstelling bij de levering van goederen in de Gemeenschap aan erkende organisaties die deze goederen uit de Gemeenschap uitvoeren in het kader van hun menslievende, liefdadige of opvoedkundige werk buiten de Gemeenschap worden toegekend in de vorm van een teruggaaf van btw (art. 146, tweede lid, van de Btw-richtlijn).



goederen op grond van de Btw-richtlijn vrij van btw-druk de Gemeenschap verlaten. Dit alles zal ik in de hierna volgende paragrafen behandelen. Ik pas hierbij het rechtskarakter toe dat ik in paragraaf 1.5 heb beschreven en waarover ik in deze paragraaf ook reeds het een en ander heb opgemerkt.

Ik behandel in dit hoofdstuk de problematiek betreffende respectievelijk de uitvoer van goederen door belaste belastingplichtigen (paragraaf 30.3 tot en met 30.5), de uitvoer van goederen door particulieren (paragraaf 30.6 tot en met 30.8) en de uitvoer van goederen door vrijgestelde belastingplichtigen (paragraaf 30.9 tot en met 30.10). Ik behandel deze drie categorieën iedere keer verdeeld over drie paragrafen, waarin ik achtereenvolgens behandel in hoeverre goederen vrij van btw-druk de Gemeenschap verlaten, in hoeverre goederen vrij van btw-druk de Gemeenschap behoren te verlaten, en vervolgens een beoordeling op basis van de vergelijking tussen de in de twee daaraan voorafgaande paragrafen beschreven situaties. Voorafgaand aan de paragrafen 30.3 tot en met 30.11 ga ik in paragraaf 30.2 in op de drie categorieën van gevallen. Na de behandeling van de drie categorieën zal ik de uitvoer van goederen behandelen in het licht van kostenaftrekbeperkingen (30.12). Ik behandel kostenaftrekbeperkingen aan de hand van het Besluit uitsluiting aftrek. Vervolgens ga ik in op belaste prestaties voor privégebruik (paragraaf 30.13). Ik sluit dit hoofdstuk af met een samenvatting (paragraaf 30.14).

Ik breng in herinnering, dat zoals behandeld in paragraaf 2.7, op grond van het GATT-Verdrag geen hogere teruggaaf van btw mag worden verleend dan de werkelijk op de goederen rustende binnenlandse belastingdruk, omdat anders een verboden subsidie zou worden verleend. Doordat in het btw-systeem alleen btw wordt teruggegeven die is verschuldigd in de Gemeenschap voldoet het btw-systeem aan dit vereiste.

### **30.2 BELASTE BELASTINGPLICHTIGEN, PARTICULIEREN EN VRIJGESTELDE BELASTINGPLICHTIGEN**

Ik behandel in dit hoofdstuk het ontdoen van goederen die naar buiten de Gemeenschap worden gebracht van btw-druk. Goederen die worden uitgevoerd, worden, óf uitgevoerd door belaste belastingplichtigen, óf uitgevoerd door particulieren, óf uitgevoerd door vrijgestelde belastingplichtigen. Ik behandel in dit hoofdstuk achtereenvolgens deze drie situaties.

Ik ga ervan uit dat belastingplichtigen hun goederen (uiteindelijk) altijd zullen gebruiken voor handelingen die in de lidstaat waar kosten worden gemaakt waarover btw wordt verschuldigd in verband met aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen, belaste prestaties, vrijgestelde prestaties met recht op aftrek van btw, of vrijgestelde prestaties zonder recht op aftrek van btw zijn of zouden geweest zijn als de handelingen daar plaatsvinden of zouden hebben plaatsgevonden. Voor zover goederen worden uitgevoerd in verband met een levering of dienst, of voor handelingen die als ze in de Gemeenschap zouden hebben plaatsgevonden een levering of dienst zou zijn geweest, ga ik er in dit

hoofdstuk vanuit dat tegenover deze levering, dienst of handeling een vergoeding staat.

Een belastingplichtige die goederen niet in samenhang met een levering of een dienst in de Gemeenschap uitvoert, zal dus die goederen buiten de Gemeenschap gaan gebruiken voor handelingen die in de lidstaat waar kosten worden gemaakt in verband met aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen waarover btw is verschuldigd, als prestatie(s) zou(den) zijn aangemerkt als de handelingen daar hadden plaatsgevonden. Een dergelijke prestatie kan ook bestaan uit een onttrekking aan het ondernemingsvermogen, wat wordt gelijkgesteld met een prestatie.

Omdat het voor het recht op aftrek van btw niet uitmaakt of een prestatie een belaste prestatie is, of een prestatie die is vrijgesteld met een recht op aftrek van btw, behandel ik belastingplichtigen die prestaties verrichten die zijn vrijgesteld met recht op aftrek van btw, in dit hoofdstuk niet als een aparte categorie belastingplichtigen naast andere belastingplichtigen die belaste prestaties verrichten. Ik duid beide categorieën belastingplichtigen in dit hoofdstuk gezamenlijk aan als belaste belastingplichtigen.

Uitvoer van goederen kan, maar hoeft niet, gepaard te gaan met een levering of een dienst in het kader waarvan de goederen worden uitgevoerd. Een belastingplichtige in Nederland kan bijvoorbeeld goederen verkopen en daarbij afspreken dat de belastingplichtige de goederen aflevert in Brazilië. De belastingplichtige draagt dan zorg voor het vervoer van de goederen naar Brazilië. In de regel zal op de levering van goederen die in verband met de levering worden uitgevoerd door een belastingplichtige een vrijstelling van toepassing zijn met een recht op aftrek van btw.

Een andere mogelijkheid is dat een belastingplichtige bijvoorbeeld in Nederland goederen koopt en dat wordt afgesproken dat de afnemer de goederen zal vervoeren naar Brazilië.<sup>1646</sup> De afnemer draagt dan zorg voor het vervoer van de goederen naar Brazilië. In veel gevallen zal ook op leveringen van goederen die in verband met een levering worden uitgevoerd door de afnemende particulier een vrijstelling met een recht op aftrek van btw van toepassing zijn.

Het is ook goed mogelijk dat een belastingplichtige goederen uitvoert zonder dat de uitvoer verband houdt met een levering of dienst, anders dan dat de goederen zullen zijn bestemd om te zijner tijd buiten de Gemeenschap handelingen mee te verrichten die in de lidstaat waar kosten worden gemaakt waarover

<sup>1646</sup>Er zijn natuurlijk ook overeenkomsten mogelijk waarbij zowel de leverancier als de afnemer een gedeelte van het vervoer op zich nemen, althans voor een gedeelte van het vervoer zorgdragen. Zie in dit verband de behandeling van de Incoterms 2010 in paragraaf 5.2.2. Dergelijke tussenvormen tussen de situatie van vervoer in verband met de levering door de leverancier of door de afnemer, zijn voor de onderhavige bespiegelingen van minder belang. Daarom behandel ik in dit hoofdstuk alleen de situaties dat of de leverancier, of de afnemer, de goederen vervoert naar buiten de Gemeenschap.

btw is verschuldigd in verband met aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen, een levering of een dienst zou vormen.

In dit hoofdstuk draait het om het btw-vrij maken van goederen in verband met de uitvoer van goederen. Het btw-vrij maken van goederen heeft vanzelfsprekend veel te maken met het recht op aftrek van btw. Maar bij het btw-vrij maken van goederen zijn ook de vrijstellingen belangrijk. Met name door de regeling van de vrijstellingen met recht op aftrek van btw van art. 146 van de Btw-richtlijn, wordt veel bijgedragen aan het btw-vrij zijn van goederen die worden uitgevoerd in samenhang met een levering.

Ik ga er in dit hoofdstuk van uit dat als goederen worden uitgevoerd er nog enig verbruik van de goederen buiten de Gemeenschap zal plaatsvinden. Bij de uitvoer van goederen in het kader van een levering ligt dergelijk verbruik overigens voor de hand, omdat de afnemer normaliter alleen bereid zal zijn goederen tegen betaling af te nemen als de afnemer ook buiten de Gemeenschap enig nut van de goederen heeft.

Ik behandel in dit hoofdstuk eerst de uitvoer van goederen door belaste belastingplichtigen en de uitvoer van goederen door particulieren. Dit zijn van de drie te behandelen situaties de twee uitersten. Zonder reeds in details te treden, lijkt bij belaste belastingplichtigen het ontdoen van goederen van btw-druk het meest voor de hand te liggen en bij particulieren het minst. De situatie van de vrijgestelde belastingplichtigen neemt een tussenpositie in, reden waarom het mij beter lijkt eerst de andere twee situaties te behandelen, opdat de situatie van de vrijgestelde belastingplichtigen beter kan worden geplaatst tussen de twee uitersten.

Voor zover er goederen worden uitgevoerd in verband met een levering van goederen door belaste belastingplichtigen, ga ik ervan uit dat het gaat om de levering van goederen waarbij als de levering in de lidstaat waar kosten worden gemaakt voor de aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen zou hebben plaatsgevonden en niet zouden zijn uitgevoerd, er sprake zou zijn van een belaste levering.

Voor zover er goederen worden uitgevoerd in verband met een levering van goederen door vrijgestelde belastingplichtigen, ga ik ervan uit dat het gaat om de levering van goederen waarbij als de levering in de lidstaat waar kosten worden gemaakt voor de aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen zou hebben plaatsgevonden, en de goederen niet zouden zijn uitgevoerd er sprake zou zijn van een levering zonder recht op aftrek van btw. Deze veronderstelling is niet erg realistisch, omdat vrijgestelde belastingplichtigen veelal gebruik zullen maken van goederen waarvan de levering in een lidstaat, afgezien van het uitvoer karakter van de levering, belast zou zijn. Voor zover er echter sprake is van dergelijke, in een lidstaat in beginsel belaste, leveringen verwijs ik naar de behandeling van leveringen door belaste belastingplichtigen, omdat in zoverre een vrijgestelde belastingplichtige goederen levert die als het goederen betreft die niet zouden zijn uitgevoerd belast zouden zijn geleverd, er in

feite wordt gehandeld als een belaste belastingplichtige. Zo is het mogelijk in de paragrafen over de vrijgestelde belastingplichtigen duidelijker de situatie naar voren te brengen dat goederen worden uitgevoerd in verband met vrijgestelde dienstverlening, of, wellicht meer incidenteel, uitvoer in verband met een levering van een goed waarvan de levering van het goed in het binnenland, afgezien van het uitvoer karakter, een vrijgestelde dienst zonder recht op aftrek van btw zou zijn geweest.

### **30.3 DOOR BELASTE BELASTINGPLICHTIGEN, BTW-DRUK**

Bij goederen die worden uitgevoerd door belastingplichtigen, welke goederen (zullen) worden gebruikt voor handelingen, welke handelingen in het land waar btw ter zake van aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen wordt verschuldigd belaste prestaties (zouden) zijn, bestaat er een recht op aftrek van btw. Indien goederen worden uitgevoerd in het kader van een levering in de Gemeenschap door een belastingplichtige, in het kader van welke levering is overeengekomen dat de belastingplichtige de goederen uitvoert naar buiten de Gemeenschap, is deze levering vrijgesteld met een recht op aftrek van btw. Indien goederen worden uitgevoerd in het kader van een levering in de Gemeenschap door een belastingplichtige, in het kader van welke levering is overeengekomen dat de afnemende particulier de goederen uitvoert naar buiten de Gemeenschap, blijft, zoals ik beschrijf in paragraaf 30.6,<sup>1647</sup> in meer gevallen btw drukken op de uitgevoerde goederen.

Diensten die in de Gemeenschap plaatsvinden zijn belast met btw. Over de daartegenoverstaande vergoedingen wordt dus btw verschuldigd. Over de vergoeding voor handelingen buiten de Gemeenschap, die als de handelingen in de Gemeenschap zouden hebben plaatsgevonden belaste diensten zouden zijn geweest, wordt geen btw verschuldigd.

### **30.4 DOOR BELASTE BELASTINGPLICHTIGEN, WENSELIJKHEID VAN VRIJMAKEN VAN BTW**

Voor zover goederen tot het ondernemingsvermogen van belaste belastingplichtigen behoren,<sup>1648</sup> behoort mijns inziens alleen gelet op het karakter van de btw als verbruiksbelasting aan belastingplichtigen een recht op aftrek van btw te worden verleend ook voor zover goederen, al dan niet in verband met het verrichten van handelingen die een levering of dienst vormen, worden gebracht naar buiten de Gemeenschap. Ook behoort er door middel van een vrijstelling van een levering in de Gemeenschap van goederen die worden uitgevoerd in verband met een levering voor te worden gezorgd, dat er geen btw op de goederen drukt. Ik ga er hierbij vanuit dat de goederen niet worden gebruikt voor het verrichten van handelingen die in de Gemeenschap, afgezien van het internati-

<sup>1647</sup>. De situatie van uitvoer door een particulier bij levering door een belastingplichtige behandel ik bij de categorie uitvoer van goederen door particulieren.

<sup>1648</sup>. Ik ga in dit verslag van mijn onderzoek niet in op de impliciete btw-druk op goederen die bij particulieren terecht zijn gekomen en daarna weer tot het ondernemingsvermogen van belastingplichtigen gaan behoren.

onale karakter van de handelingen, vrijgestelde prestaties zonder recht op aftrek van btw (zouden) zijn (geweest).<sup>1649</sup> Het zou gelet op het karakter van de btw als verbruiksbelasting zo behoren te zijn, dat op goederen die door belaste belastingplichtigen worden uitgevoerd uit de Gemeenschap geen btw drukt, voor zover goederen niet worden gebruikt voor handelingen, die afgezien van het internationale karakter van de handelingen in de lidstaat waar de kosten worden gemaakt waarover btw wordt verschuldigd in verband met aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen, vrijgestelde prestaties zonder recht op aftrek van btw (zouden) zijn (geweest). Er heeft dan immers bij de uitvoer van de goederen nog geen consumptief verbruik van de goederen in de Gemeenschap plaatsgevonden. Belaste belastingplichtigen hebben immers geen consumptief verbruik. Eventueel gebruik of verbruik van de goederen in de Gemeenschap heeft dan slechts plaatsgevonden ten behoeve van belaste prestaties, of althans wat belaste prestaties zouden zijn geweest, indien de handelingen zouden hebben plaatsgevonden in de Gemeenschap, waarop geen btw behoort te drukken.

Het neutraliteitsbeginsel richt zich, zoals beschreven in paragraaf 1.5.3, op de concurrentieverhoudingen tussen belastingplichtigen en het bekend zijn van de btw-druk opdat goederen in het internationale handelsverkeer eventueel vrij kunnen worden gemaakt van btw-druk, waarbij een streven geldt naar een uitleg van de btw-regelgeving waarbij goederen bij uitvoer vrij worden gemaakt van btw-druk.

Er lijkt geen sprake van een verstoring van de concurrentie tussen belastingplichtigen in de Gemeenschap wanneer belaste belastingplichtigen, of allemaal wel, of allemaal niet, worden ontlast van btw-druk op de goederen die worden uitgevoerd uit de Gemeenschap.

Onderdeel van het neutraliteitsbeginsel is ook dat de btw-druk bekend is, zodat goederen vrij kunnen worden gemaakt van btw-druk bij uitvoer. Zoals ik heb betoogd in paragraaf 1.5.3, impliceert het neutraliteitsbeginsel, binnen haar beperkingen als uitleggingsbeginsel, een streven naar een zodanige uitlegging van het btw-systeem dat goederen die worden uitgevoerd, behoren te worden ontdaan van btw-druk. Als ergens het btw-vrij maken bij uitvoer van goederen voor de hand ligt, dan is dat bij goederen die worden uitgevoerd door belaste belastingplichtigen. Slechts gelet op het neutraliteitsbeginsel behoren goederen die worden uitgevoerd in het internationale handelsverkeer, te worden ontdaan van btw-druk. Het neutraliteitsbeginsel lijkt mee te brengen dat goederen die worden uitgevoerd door belaste belastingplichtigen behoren te worden ontdaan van btw-druk, zodat goederen die zich nog niet in de consumptieve sfeer bevinden en worden uitgevoerd, de Gemeenschap vrij van btw-druk verlaten, waarbij het aan het derde land waar de goederen naartoe gaan is, om, indien dat land dat wenst, in verband met het binnenbrengen van de goederen in dat

<sup>1649</sup> Zie over vrijstellingen zonder recht op aftrek van btw paragraaf 10.2.2. Ik ga later in dit hoofdstuk in op de btw-druk bij vrijgestelde belastingplichtigen. Consequenties van beperkingen van het recht op aftrek van btw zoals die in Nederland zijn getroffen in het Besluit uitsluiting aftrek bij de uitvoer van goederen beschrijf ik in paragraaf 30.14.

land een met btw vergelijkbare belasting te heffen, zonder dat dit een dubbele belastingdruk veroorzaakt.

Het voorgaande geldt mijns inziens ook als door de belastingplichtige wordt uitgevoerd in verband met een levering in de Gemeenschap door een belastingplichtige. In dat geval is er geen sprake geweest van consumptief verbruik van de goederen in de Gemeenschap door de belastingplichtige die belaste prestaties verricht in de Gemeenschap en behoren de goederen mede gelet op het neutraliteitsbeginsel te worden ontdaan van btw-druk. Indien goederen worden uitgevoerd in verband met een levering in de Gemeenschap door een belaste belastingplichtige, behoort niet alleen de belaste belastingplichtige te worden ontlast van btw-druk maar ook de afnemer. De afnemer heeft de goederen immers niet verbruikt in de Gemeenschap en er is sprake van een transactie in verband waarmee de goederen worden gebracht naar buiten de Gemeenschap. Ter zake van de levering behoort er dus, mede gelet op de gerichtheid van het neutraliteitsbeginsel op een uitleg waarbij goederen bij uitvoer dienen te worden ontlast van btw-druk, niet alleen een recht op aftrek van btw bij de leverende belastingplichtige te zijn, maar de levering behoort ook te worden vrijgesteld met recht op aftrek van btw, of er moet een mogelijkheid tot aftrek van eventueel verschuldigde btw zijn.

Dat het btw-systeem wordt gekenmerkt door een transactiekarakter heeft geen gevolgen voor het recht op aftrek van btw dat behoort te gelden bij belaste belastingplichtigen.

Goederen die berusten bij belaste belastingplichtigen en worden uitgevoerd, behoren mijns inziens vrij te zijn van btw-druk.

Bij de uitvoer van goederen in verband met een dienst staan in de verrichte prestatie kennelijk niet de goederen centraal. Voor zover er sprake is van goederen die worden uitgevoerd in het kader van een dienst, kan er daarom niet van worden uitgegaan dat de goederen vrij behoren te worden gemaakt van btw-druk als de plaats van dienst in de Gemeenschap is gelegen. Het gegeven dat de plaats van dienst zich in de Gemeenschap bevindt, brengt met zich dat het verbruik van de dienst zich in de Gemeenschap mag worden geacht te bevinden.

### **30.5 DOOR BELASTE BELASTINGPLICHTIGEN, BEOORDELING BTW-DRUK**

Goederen die tot het ondernemingsvermogen van belaste belastingplichtigen behoren bij uitvoer, al dan niet in het kader van een levering, vrij van btw-druk de Gemeenschap te verlaten. Dit sluit aan bij wat er op grond van de Btw-richtlijn is voorgeschreven. Indien goederen in verband met een levering in de Gemeenschap worden uitgevoerd uit de Gemeenschap, worden de leveringen waarbij de leverende belastingplichtige voor het vervoer zorgt, vrijgesteld met een recht op aftrek van btw. Ook goederen die buiten de Gemeenschap worden gebruikt voor handelingen die bij plaatsvinden in de Gemeenschap een belaste prestatie zouden vormen, verlaten de Gemeenschap vrij van btw-druk.

### 30.6 DOOR PARTICULIEREN, BTW-DRUK

In deze paragraaf behandel ik, of goederen die door particulieren worden uitgevoerd op grond van het systeem van de Btw-richtlijn btw-vrij worden gemaakt. Als er een vrijstelling met een recht op aftrek van btw van toepassing is bij de belastingplichtige die goederen aan de particulier levert en de goederen in verband met deze levering worden uitgevoerd, of als particulieren door een verzoek om teruggaaf de btw die, eventueel reeds enige tijd eerder, verschuldigd is geworden in verband met aanschaf van de goederen kunnen terugvragen, dan kunnen goederen in de particuliere sfeer de Gemeenschap verlaten zonder dat btw drukt op de goederen. Voor zover ik het in deze paragraaf en in de paragrafen 30.7 en 30.8 heb over uitvoer van goederen in verband met een levering door belastingplichtigen, gaat het om een levering door belaste belastingplichtigen, van goederen waarvan de levering, afgezien van het uitvoerkarakter, in de lidstaat waarvandaan de goederen worden geleverd een belaste levering zou zijn.

Vrijwel in alle gevallen zal bij de uitvoer van goederen door particulieren btw op goederen blijven drukken, als de goederen niet worden uitgevoerd in het kader van een levering door een belastingplichtige of in het kader van een dienst die plaatsvindt buiten de Gemeenschap.

Er zijn vrijstellingen met recht op aftrek van btw voor leveringen aan particulieren indien goederen in verband met die leveringen worden uitgevoerd. Er geldt een vrijstelling van btw met recht op aftrek van btw voor de levering in de Gemeenschap door een belastingplichtige van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap. Er geldt daarnaast een vrijstelling van btw met recht op aftrek van btw voor de levering in de Gemeenschap door een belastingplichtige van goederen, die door of voor rekening van een niet op het grondgebied van de lidstaat waar kosten worden gemaakt in verband met aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen, waar btw over wordt verschuldigd gevestigde afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap, met uitzondering van door de afnemer zelf vervoerde goederen bestemd voor de uitrusting of de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of van andere vervoermiddelen voor privégebruik.<sup>1650</sup> Voor zover dergelijke leveringen in de Gemeenschap zien op reizigersbagage zijn, indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan, de leveringen aan particulieren vrijgesteld met recht op aftrek van btw. Er geldt daarnaast een vrijstelling voor de levering in de Gemeenschap van goederen aan erkende organisaties die goederen uit de Gemeenschap uitvoeren in het kader van hun menslievende, liefdadige of opvoedkundige werk buiten de Gemeenschap. Deze vrijstelling mag door lidstaten in de vorm worden gegoten van een teruggaaf van btw.

<sup>1650</sup>. Toeristen kunnen hierbij gebruik maken van het in paragraaf 27.2 beschreven systeem van Europe Tax-Free Shopping Holland B.V.

Op grond van de Btw-richtlijn bestaat dus geen mogelijkheid dat een gedeelte van de btw dat vanwege de aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen is verschuldigd geworden, omdat deze btw betrekking zou hebben op verbruik dat buiten de Gemeenschap nog zal gaan plaatsvinden wordt teruggegeven, indien de uitvoer van goederen niet is gekoppeld aan een levering van de goederen in de Gemeenschap door een belastingplichtige in verband waarmee de goederen worden uitgevoerd, en er geen sprake is van goederen bestemd voor menslievend, liefdadig of opvoedkundig werk buiten de Gemeenschap.

### **30.7 DOOR PARTICULIEREN, WENSELIJKHEID VAN VRIJMAKEN VAN BTW**

In deze paragraaf behandel ik het antwoord op de vraag of goederen die worden uitgevoerd door particulieren behoren te worden ontdaan van btw-druk.

Alleen gelet op het karakter van de btw als verbruiksbelasting, behoren goederen die worden uitgevoerd door particulieren te worden ontdaan van (een gedeelte van) de btw-druk. Goederen die worden uitgevoerd door particulieren zullen veelal reeds voor de uitvoer van de goederen gedeeltelijk zijn verbruikt. In dergelijke gevallen lijkt een volledige teruggaaf van btw, gelet op het karakter van de btw als verbruiksbelasting, niet passend. Er heeft dan immers, ten minste enig, verbruik van de uitgevoerde goederen in de Gemeenschap plaatsgevonden. Een btw-druk op de uitgevoerde goederen lijkt gelet op het karakter van het btw-systeem als verbruiksbelasting passend, voor zover de goederen in de Gemeenschap zijn verbruikt.

Bij goederen die door een belaste belastingplichtige worden geleverd aan een particulier waarbij de goederen in samenhang met de levering zonder gebruik van de goederen in de Gemeenschap worden uitgevoerd, zou, alleen gelet op het karakter van de btw als verbruiksbelasting, een volledige vrijstelling met een recht op aftrek van btw van de levering aan de particulier, of een recht op teruggaaf aan de afnemende particulier van de door aan de leverancier ter zake van de levering verschuldigde btw het uitgangspunt behoren te zijn, omdat al het verbruik van de goederen na de levering buiten de Gemeenschap plaatsvindt.

Het neutraliteitsbeginsel is, zoals behandeld in paragraaf 1.5.3, gericht op de concurrentieverhoudingen tussen belastingplichtigen en het bekend zijn van de btw-druk, opdat goederen in het internationale handelsverkeer vrij kunnen worden gemaakt van btw-druk. Zoals ik heb betoogd in paragraaf 1.5.3, houdt het neutraliteitsbeginsel mijns inziens een streven in naar een uitleg van de Btw-richtlijn die ziet op het ontlasten van goederen van btw-druk bij de uitvoer van goederen. Zoals betoogd in paragraaf 1.5.3 werkt het neutraliteitsbeginsel mijns inziens door bij leveringen van goederen door belastingplichtigen aan particulieren waarbij de afnemende particulier de goederen zelf in verband met de transactie naar buiten de Gemeenschap vervoert, of de goederen laat vervoeren door een ander dan de leverancier. Uit het neutraliteitsbeginsel vloeit niet voort dat goederen bij de uitvoer door particulieren buiten het kader van een levering



door belastingplichtigen behoren te worden ontdaan van btw-druk. Dergelijke uitvoer van goederen betreft immers geen internationaal handelsverkeer.

De btw is een indirecte belasting. Alleen uitgaande van het indirecte karakter van het btw-systeem zou wat er met goederen gebeurt, nadat goederen bij particulieren terecht zijn gekomen, voor de btw niet relevant behoren te zijn. Dergelijke goederen zijn bij particulieren terecht gekomen, waarbij in beginsel ter zake van de overdracht van de goederen aan de particulieren btw verschuldigd zal zijn geworden. Hiermee heeft het btw-systeem gelet op het indirecte karakter, haar werk gedaan en doen zich dus in het btw-systeem met betrekking tot die goederen in beginsel geen voor de btw relevante handelingen meer voor, wanneer de goederen in de Gemeenschap blijven, of worden uitgevoerd.

Het lijkt in het btw-systeem in beginsel goed te verdedigen, er gelet op het indirecte karakter van het btw-systeem van uit te gaan, dat als goederen eenmaal bij particulieren terecht zijn gekomen, daarmee de goederen in beginsel zijn belast met btw-druk en het voor de btw-druk in beginsel niet meer zou behoren uit te maken of goederen daarna al dan niet worden uitgevoerd uit de Gemeenschap. Goederen die zich onder particulieren bevinden, behoeven uitgaande van deze gedachtegang niet meer btw-technisch te worden gevolgd, totdat er wellicht ooit een wederinvoer van de betreffende goederen plaatsvindt. Het ontdoen van goederen van btw-druk behoort, uitgaande van deze gedachtegang, bij goederen niet meer aan de orde te komen als de goederen eenmaal bij particulieren terecht zijn gekomen.<sup>1651</sup> In deze gedachtegang valt in te passen dat, mede gelet op het neutraliteitsbeginsel, goederen worden ontdaan van btw-druk bij de transacties waarbij goederen door belastingplichtigen worden geleverd aan particulieren, in het kader van welke leveringen goederen door particulieren worden gebracht naar buiten de Gemeenschap. In dergelijke situaties komen goederen immers pas door de levering terecht bij particulieren, waarbij in het kader van de levering voor de btw-druk ermee rekening kan worden gehouden, dat de goederen worden uitgevoerd.

Met name gelet op het aspect dat er in het btw-systeem sprake is van een verbruiksbelasting, vind ik echter dat particulieren ten aanzien van goederen die over een relatief lang tijdsbestek worden gebruikt, zoals duurzame gebruiksgoederen, of schilderijen, bij uitvoer een recht op teruggaaf van btw zouden behoren te hebben. Als dergelijke goederen worden gebracht naar buiten de Gemeenschap, zal het latere verbruik van de goederen buiten de Gemeenschap plaatsvinden. Ik denk in dit verband met name aan particulieren die enige tijd na aankoop van dergelijke goederen gaan emigreren en aan particulieren die in meerdere huizen verblijven, (waaronder) één buiten de Gemeenschap en één binnen de Gemeenschap en bepaalde goederen willen gebruiken voor de inrichting van een huis buiten de Gemeenschap. Bij een dergelijke teruggaaf van btw zal er vanzelfsprekend rekening mee moeten worden gehouden in hoeverre de goederen al zijn verbruikt in de Gemeenschap en in hoeverre de

1651. Uitzondering zijn wellicht gevallen waarbij goederen, bijvoorbeeld tweedehandsgoederen, nogmaals bij belastingplichtigen terecht komen.

goederen vermoedelijk buiten de Gemeenschap zullen worden gebruikt. Het aspect dat er sprake is van een verbruiksbelasting, staat in het rechtskarakter van het btw-systeem centraal en weegt in dergelijke gevallen mijns inziens zwaarder, dan het gegeven dat er gelet op het indirecte karakter en het neutraliteitsbeginsel van het btw-systeem weinig reden lijkt om deze btw terug te geven.

Het lijkt mij dat het voorts mede gelet op het aspect dat het btw-systeem een verbruiksbelasting is, in de Gemeenschap mogelijk zou behoren te zijn voor toeristen die buiten de Gemeenschap wonen om als ze goederen hebben aangekocht tijdens hun verblijf in de Gemeenschap, waar over de vergoeding voor de aankoop van de goederen btw was verschuldigd deze btw bij uitvoer van de goederen terug te krijgen, als de toeristen met de goederen de Gemeenschap verlaten, ook wanneer er geen sprake is van duurzame gebruiksgoederen.

Particulieren zijn bij de belastingautoriteiten niet bekend als belastingplichtige voor de btw. Het bereiken dat alle goederen die door particulieren worden uitgevoerd vrij worden gemaakt van btw-druk is mede daardoor bewerkelijk.<sup>1652</sup> Het gaat mij daarom reeds te ver om het standpunt in te nemen dat alle goederen die door particulieren naar buiten de Gemeenschap worden gebracht, behoren te worden ontdaan van btw-druk.<sup>1653</sup> Doelmatigheid is immers onderdeel van het rechtskarakter van het btw-systeem. Het btw-systeem behoort efficiënt en eenvoudig te zijn.

Ten aanzien van goederen die in de Gemeenschap door een belastingplichtige worden geleverd aan een particulier en waarbij de afnemende particulier in samenhang met de levering zorgt voor het vervoer van de goederen naar buiten de Gemeenschap, lijkt mij dat goederen vrij behoren te worden gemaakt van btw-druk, ook al is er geen sprake van een duurzaam gebruiksgoed. Ik merk op dat bij een levering van goederen door een belastingplichtige niet het praktische bezwaar speelt dat de particulier niet als belastingplichtige voor de btw bij de belastingautoriteiten bekend is. De leverende belastingplichtige is dat immers wel. Mede gelet op het neutraliteitsbeginsel geniet mijns inziens een uitleg waarbij goederen bij een levering in verband waarmee goederen worden uitgevoerd, worden vrijgesteld met een recht op aftrek van btw, of dat een recht op teruggaaf van btw wordt verleend aan de particulier, de voorkeur boven een uitleg waarbij op de levering van dergelijke goederen btw gaat drukken.

1652. Het vrijmaken van goederen van btw-druk lijkt nog complexer als de goederen na een belasting aan een particulier in de Gemeenschap aan een andere particulier zijn doorgeleverd.

1653. Indien goederen door een levering die is vrijgesteld zonder een recht op aftrek van btw bij particulieren terecht zijn gekomen, is er normaliter sprake van een impliciete btw-druk op dergelijke goederen. Waar het bij uitvoer van goederen door vrijgestelde belastingplichtigen al niet zo duidelijk is of goederen zonder btw-druk zouden behoren te worden uitgevoerd (zie hierover paragraaf 30.10), gaat het teruggeven van btw aan particulieren die impliciet drukt op goederen die vrijgesteld zonder recht op aftrek van btw zijn geleverd aan particulieren waarbij de uitvoer van de goederen niet plaatsvindt in samenhang met de levering aan de particulier een paar stappen (te) ver(der). Een dergelijke oprekking van het recht op aftrek van btw in het btw-systeem lijkt mij niet gewenst.

Of btw behoort te drukken bij de uitvoer van goederen in het kader van een levering door een vrijgestelde belastingplichtige in verband met welke levering de goederen worden uitgevoerd, beschrijf ik in paragraaf 30.10.

### 30.8 DOOR PARTICULIEREN, BEOORDELING BTW-DRUK

Ik meen dat meer leveringen van goederen in verband met welke leveringen goederen worden uitgevoerd uit de Gemeenschap in beginsel voor een vrijstelling van btw in aanmerking zouden behoren te komen, dan waarvoor er in de Btw-richtlijn een vrijstelling wordt geregeld. Ik wijs hierbij op het verschil in behandeling op grond van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Btw-richtlijn tussen goederen die in alle gevallen in verband met een levering worden gebracht naar buiten de Gemeenschap, maar waarbij bij de ene categorie van gevallen (aanhef en onderdeel a van het eerste lid) de goederen door een belastingplichtige leverancier worden uitgevoerd en bij de andere categorie (aanhef en onderdeel b van het eerste lid) de goederen door de afnemer naar buiten de Gemeenschap worden gebracht. Bij leveringen in de Gemeenschap van goederen die door of voor rekening van de leverancier worden verzonden naar buiten de Gemeenschap, geldt op grond van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn een ruime vrijstelling. In art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn worden leveringen in de Gemeenschap van goederen die door de afnemer worden verzonden of vervoerd naar buiten de Gemeenschap behandeld. In deze situatie geldt voor de meeste goederen waarvoor de levering bij vervoer door de leverancier zou zijn vrijgesteld alleen een vrijstelling, als de goederen worden verzonden door een niet op het grondgebied van de lidstaat gevestigde afnemer. Het is mij gedurende mijn onderzoek niet gelukt, om een behoorlijke verklaring voor dit verschil in behandeling te bedenken.

Goederen die worden uitgevoerd in het kader van een levering in de Gemeenschap door een belastingplichtige, behoren mijns inziens in beginsel zonder btw-druk de Gemeenschap te verlaten. Het al dan niet verlenen van een vrijstelling van btw in verband met uit te voeren goederen, behoort mijns inziens niet afhankelijk te zijn van het antwoord op de vraag of degene die de goederen uitvoert is gevestigd in het binnenland of in het buitenland. In het gegeven dat de goederen door particulieren worden vervoerd, zie ik onvoldoende rechtvaardiging voor een verschil in behandeling, zowel wat betreft de beperking dat het bij het toepassen van de vrijstelling van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, moet gaan om een niet op het grondgebied gevestigde afnemer, als wat betreft de beperkte reikwijdte van de vrijstelling wat betreft de soorten goederen waarop de vrijstelling van toepassing is. Mijns inziens behoren de situaties dat goederen in verband met een levering worden vervoerd door de leverancier of door de particuliere afnemer gelijk te worden behandeld. Het gaat in beide gevallen om de levering van goederen door een belaste belastingplichtige die zonder verbruik na de levering, door de levering in particuliere handen komen en in verband met die levering de Gemeenschap verlaten.

De goederen komen in beide gevallen zonder na de levering in de Gemeenschap te zijn gebruikt in de consumptieve sfeer buiten de Gemeenschap. Een verschil zou, zo lijkt mij, hooguit controle-technisch van aard kunnen zijn. Hoe kunnen de belastingautoriteiten immers in de gaten houden dat goederen niet later btw-vrij worden binnengebracht in de Gemeenschap? Bij een afnemer gevestigd buiten de Gemeenschap lijkt dat risico in het algemeen kleiner, want waarom zou de buiten de Gemeenschap gevestigde afnemer de goederen immers weer binnenbrengen in de Gemeenschap als de afnemer niet in de Gemeenschap is gevestigd. Maar het risico van latere smokkel van goederen naar de Gemeenschap, door het bij latere invoer van goederen niet doen van een juiste en volledige aangifte ten invoer van de goederen, door een particulier, bestaat ook als een goed wordt uitgevoerd door de leverancier, en bestaat zowel bij afnemers die zijn gevestigd in de lidstaat waar kosten worden gemaakt voor aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen, in verband waarmee btw wordt verschuldigd, als bij afnemers die zijn gevestigd in andere lidstaten. Bij een levering aan een in een andere lidstaat gevestigde afnemer is de vrijstelling met een recht op aftrek van btw van toepassing, als de goederen door de afnemer worden vervoerd, terwijl daarbij het risico dat de goederen dan in de Gemeenschap worden binnengesmokkeld mij niet minder lijkt dan bij in de lidstaat waar kosten worden gemaakt gevestigde afnemers.

Helaas bestaat er, afgezien van de regeling voor erkende organisaties die menslievend, liefdadig of opvoedkundig werk uitvoeren buiten de Gemeenschap, voor particulieren geen mogelijkheid om teruggaaf te verkrijgen, ter zake van btw die verschuldigd is geworden ter zake van de aanschaf van duurzame gebruiksgoederen die niet worden uitgevoerd in verband met een levering in de Gemeenschap.

In de Gemeenschap bestaat de mogelijkheid om goederen zonder btw-druk uit te voeren voor zover er sprake is van een levering in verband waarmee de goederen worden uitgevoerd. Een toerist is hierbij feitelijk afhankelijk van de medewerking van de leverancier.<sup>1654</sup> Het is voor zover er geen medewerking wordt verleend door de leverancier om de vrijstelling met recht op aftrek van btw toe te passen, helaas niet mogelijk dat een toerist bij uitvoer van goederen aan de autoriteiten een aantal facturen kan laten zien en daarbij de btw die is vermeld op die facturen kan terugkrijgen, buiten de werking van het in paragraaf 27.2 behandelde systeem om.

1654. De toerist zou de goederen leverende belastingplichtige wellicht civielrechtelijk tot medewerking kunnen dwingen, maar dat brengt kosten met zich en zal indien er sprake is van een toerist die gevestigd is in een derde land en goederen wil afnemen mede gelet op praktische moeilijkheden die het voeren van een civielrechtelijke procedure met zich brengt niet snel gebeuren.

### 30.9 DOOR VRIJGESTELDE BELASTINGPLICHTIGEN, BTW-DRUK

Ook vrijgestelde belastingplichtigen<sup>1655</sup> brengen goederen naar buiten de Gemeenschap. Indien goederen worden uitgevoerd door vrijgestelde belastingplichtigen, zonder dat de uitvoer van de goederen plaatsvindt in het kader van een vrijgestelde levering of dienst in de Gemeenschap, zullen de goederen (uiteindelijk) worden gebruikt voor handelingen die in de lidstaat waar kosten worden gemaakt voor de aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen, vrijgestelde prestaties zonder recht op aftrek van btw zouden zijn geweest. Dergelijke handelingen geven, daargelaten enkele financiële handelingen waarbij de afnemer buiten de Gemeenschap is gevestigd, geen recht op aftrek van btw.<sup>1656</sup> Ik ga er in dit hoofdstuk bij de behandeling van de vrijgestelde belastingplichtigen van uit, dat de goederen niet worden uitgevoerd in het kader dergelijke financiële handelingen.

Goederen die worden uitgevoerd door vrijgestelde belastingplichtigen nemen wat betreft het ontdoen van goederen van btw-druk een tussenpositie in ten opzichte van de eerder in dit hoofdstuk behandelde situaties van uitvoer van goederen door belaste belastingplichtigen en van uitvoer van goederen door particulieren.

Vrijstellingen zonder recht op aftrek van btw maken onderdeel uit van het btw-systeem zoals dat in de Gemeenschap wordt gehanteerd. Vrijgestelde belastingplichtigen zijn over hun handelen geen btw verschuldigd<sup>1657</sup> en hebben, althans voor zover ze prestaties verrichten in de lidstaat waar kosten worden gemaakt, voor aanschaf van, of dienstverlening aan, goederen, voor de door hen verrichte prestaties, afgezien van eventueel in verband met het uitvoer karakter van die prestaties, geen recht op aftrek van btw. In zoverre zijn vrijgestelde belastingplichtigen, zowel voor wat betreft de verschuldigdheid van btw, als voor wat betreft het recht op aftrek van btw, vergelijkbaar met particulieren.

In de situatie van uitvoer van goederen door vrijgestelde belastingplichtigen hebben we niet te maken met particulieren, maar met belastingplichtigen, zij het vrijgestelde belastingplichtigen. Als zodanig hebben belastingplichtigen,

1655. Hiermee bedoel ik belastingplichtigen wier handelingen als ze in de lidstaat waar btw wordt verschuldigd over gemaakte kosten voor aanschaf van, of dienstverlening aan, goederen, (zouden) plaatsvinden vrijgestelde prestaties (zouden) zijn, zonder een recht op aftrek van btw, als zou worden afgezien van het uitvoer karakter van de handelingen.

1656. Bij bepaalde financiële handelingen geldt op grond van art. 169, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn een recht op aftrek van btw, indien de afnemer buiten de Gemeenschap is gevestigd of indien de handelingen samenhangen met goederen die zijn bestemd om uit de Gemeenschap te worden uitgevoerd.

1657. Ik zie in dit hoofdstuk af van de zogenoemde interne prestaties die ervoor zorgen dat vrijgestelde belastingplichtigen in een aantal gevallen met een vergelijkbare btw-druk te maken krijgen, wanneer ze in hun onderneming zelf bepaalde goederen produceren die ze zelf gebruiken, of zelf bepaalde diensten verzorgen die ze zelf nodig hebben, als wanneer ze de betreffende goederen of diensten van een derde zouden hebben afgenomen. Ik ga in dit hoofdstuk uit van vrijgestelde belastingplichtigen die ook dergelijke interne prestaties niet verrichten.

mocht zich een herzieningsmoment als bedoeld in art. 184 van de Btw-richtlijn voordoen, alsnog recht op aftrek van de btw op de goederen.<sup>1658</sup>

De situatie van uitvoer van goederen door vrijgestelde belastingplichtigen wijkt normaliter ook in een ander, voor het onderwerp van dit hoofdstuk relevant, opzicht af van de situatie van belaste belastingplichtigen. In de paragrafen 30.3 tot en met 30.5 heb ik de btw-druk in het systeem van de Btw-richtlijn bij de uitvoer van goederen door belaste belastingplichtigen behandeld. Belaste belastingplichtigen maken voor hun handelingen vrijwel uitsluitend<sup>1659</sup> gebruik van goederen waarover bij levering in de lidstaat waar kosten worden gemaakt voor aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen, btw wordt verschuldigd, en die afgezien van het uitvoer karakter, met btw belaste prestaties (zouden) zijn. Vrijgestelde belastingplichtigen maken voor hun handelingen voor een (groot) deel gebruik van goederen waarover bij levering in de lidstaat waar kosten voor aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen worden gemaakt btw is verschuldigd (al zijn het maar pennen, blocnotes en dergelijke goederen, maar meestal zullen het wel ook wel duurdere goederen zijn). Deze goederen worden weliswaar gebruikt voor handelingen die, indien ze plaatsvinden in de lidstaat waar kosten voor aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen worden gemaakt, een prestatie is, of zou zijn, die, afgezien van het uitvoer karakter is vrijgesteld van btw zonder een recht op aftrek van btw (denk aan een onderwijsprestatie), maar het gaat bij de uitvoer van goederen door vrijgestelde belastingplichtigen om goederen waarvan de levering van de afzonderlijke voor de handelingen gebruikte goederen in de lidstaat meestal zal zijn belast met btw (denk aan schoolboeken die een onderwijsinstelling gebruikt, of aan medische apparatuur in een ziekenhuis).<sup>1660</sup> Daarnaast kunnen vrijgestelde belastingplichtigen soms ook gebruik maken van goederen waarvan de levering in de lidstaat waar kosten worden gemaakt voor aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen, afgezien van het uitvoer karakter van de transactie, is vrijgesteld van btw zonder een recht op aftrek van btw bij de leverancier. Er kan hierbij met name worden gedacht aan de levering van menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk,

<sup>1658</sup>. Het recht op aftrek van btw ontstaat op grond van art. 167 van de Btw-richtlijn op het tijdstip waarop de btw op de kosten wordt verschuldigd. De aftrek van btw wordt op grond van art. 184 van de Btw-richtlijn herzien indien de aftrek van btw hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige was gerechtigd toe te passen.

In Nederland is btw op grond van art. 15, eerste lid, van de Wet aftrekbaar op het tijdstip waarop btw in rekening wordt gebracht of wordt verschuldigd. De aftrek wordt op grond van art. 15, vierde lid, eerste volzin, van de Wet beoordeeld op basis van de bestemming van de goederen. Op het tijdstip dat btw door de vrijgestelde belastingplichtige wordt verschuldigd, zullen de goederen zijn bestemd voor vrijgestelde prestaties. De niet genoten aftrek van btw wordt herbeoordeeld op het tijdstip van ingebruikname van de goederen (art. 15, vierde lid, tweede volzin, van de Wet). Vergelijk HR 10 oktober 2008, nr. 41 570, ECLI:NL:HR:2008:BF7176, BNB 2009/26 m.nt. Bijl. Op het tijdstip dat buiten de Gemeenschap een handeling plaatsvindt die in de Gemeenschap een belaste prestatie zou zijn geweest wordt in Nederland het nog niet genoten recht op aftrek van btw herzien.

<sup>1659</sup>. Belaste belastingplichtigen zullen relatief weinig gebruik maken van menselijke organen, menselijk bloed, moedermelk, tandprothesen, postzegels tegen frankeerwaarde, fiscale zegels en andere soortgelijke zegels en de levering van goederen die uitsluitend zijn gebruikt voor vrijgestelde activiteiten zonder recht op aftrek van btw. Het is dan ook weinig zinvol om in het kader van dit onderzoek nader in te gaan op het gebruik van dergelijke goederen door belaste belastingplichtigen.

<sup>1660</sup>. Voor zover de vrijstelling van art. 136, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn niet van toepassing is. Deze vrijstelling ziet op leveringen van goederen die alleen voor vrijgestelde prestaties zonder een recht op aftrek van btw zijn gebruikt.

tandprothesen verschaft door tandartsen en tandtechnici, postzegels tegen frankeerwaarde, fiscale zegels en andere soortgelijke zegels en goederen die uitsluitend zijn gebruikt voor een activiteit die is vrijgesteld zonder een recht op aftrek van btw, wanneer voor deze goederen geen recht op aftrek is genoten.

Bij de uitvoer van goederen door vrijgestelde belastingplichtigen gaat het om belastingplichtigen die handelingen verrichten die, afgezien van het uitvoer karakter, in de lidstaat waar kosten worden gemaakt voor aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen, vrijgestelde prestaties zonder recht op aftrek van btw (zouden) zijn (geweest). Dergelijke belastingplichtigen voeren echter voor een belangrijk deel goederen uit die, indien zij afzonderlijk zouden worden geleverd, bij levering in de lidstaat waar kosten worden gemaakt voor aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen, afgezien van het uitvoer karakter van de transactie ofwel belaste prestaties, ofwel vrijgestelde prestaties met recht op aftrek van btw (zouden) zijn.

Voor zover vrijgestelde belastingplichtigen goederen zouden leveren en in het kader van leveringen en de goederen zouden brengen naar buiten de Gemeenschap, zullen het veelal goederen zijn die bij levering in het land waar kosten worden gemaakt in verband met aanschaf van, of dienstverlening aan de goederen, belaste leveringen zijn. In feite is er dan sprake van belaste prestaties of van prestaties die zijn vrijgesteld met recht op aftrek van btw. Voor wat betreft het vrijmaken van dergelijke goederen van btw-druk in het kader van leveringen in de Gemeenschap in verband waarmee goederen worden uitgevoerd, geldt voor zover dat bij plaatsvinden in de Gemeenschap belaste prestaties zijn, wat ik hiervoor in de paragrafen 30.3 tot en met 30.5 heb geschreven over de uitvoer van goederen door belaste belastingplichtigen, en wat ik in de paragrafen 30.6 tot en met 30.8 heb geschreven over de uitvoer van goederen indien vervoer in verband met de levering plaatsvindt door de afnemende particulier. In dit hoofdstuk ga ik uit van vrijgestelde belastingplichtigen die vrijgestelde prestaties verrichten, althans handelingen die in de lidstaat waar kosten worden gemaakt in verband met de aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen, waarop btw drukt vrijgestelde prestaties zouden zijn geweest. Hoewel de meeste goederen die worden gebruikt door vrijgestelde belastingplichtigen niet dergelijke goederen zullen zijn, maakt deze veronderstelling het mogelijk in de paragrafen over de vrijgestelde belastingplichtigen duidelijker de situatie naar voren te brengen dat goederen worden uitgevoerd in verband met vrijgestelde dienstverlening, of, wellicht meer incidenteel, uitvoer in verband met een levering van een goed waarvan de levering van het goed in het binnenland, afgezien van het uitvoer karakter, een vrijgestelde dienst zonder recht op aftrek van btw zou zijn geweest. Ik ga dus voor zover het gaat om uitvoer van goederen in verband met een levering door vrijgestelde belastingplichtigen uit, van goederen waarvan de levering in de lidstaat waar kosten worden gemaakt in verband met de aanschaf van, of dienstverlening

aan, de goederen, vrijgestelde leveringen zonder een recht op aftrek van btw zijn, als althans wordt afgezien van het uitvoer karakter van de levering.<sup>1661</sup>

Indien goederen door vrijgestelde belastingplichtigen niet in het kader van een levering worden uitgevoerd blijft op grond van de Btw-richtlijn btw op de goederen drukken, doordat er op grond van art. 169 van de Btw-richtlijn, afgezien van enige financiële diensten, geen recht op aftrek van btw wordt verleend voor handelingen die in de lidstaat waar kosten worden gemaakt vrijgestelde prestaties zouden zijn zonder recht op aftrek van btw.<sup>1662</sup>

Of goederen die in het kader van een levering, die dan in de regel in de Gemeenschap zal plaatsvinden, door vrijgestelde belastingplichtigen worden uitgevoerd, gelet op de Btw-richtlijn is vrijgesteld met recht op aftrek van btw is nog niet met zekerheid te zeggen. De tekst van de Btw-richtlijn is op dit punt namelijk onvoldoende duidelijk en jurisprudentie van het HvJ waarin deze vraag wordt beantwoord ontbreekt.

Bij een levering van goederen die in verband met de levering worden uitgevoerd, lijkt op grond van art. 146 van de Btw-richtlijn, indien aan de daar vermelde voorwaarden wordt voldaan, een vrijstelling met een recht op aftrek van btw te gelden. Zoals vermeld in paragraaf 30.2 ga ik er voor zover er goederen worden uitgevoerd in verband met een levering van goederen door vrijgestelde belastingplichtigen van uit dat het gaat om de levering van goederen waarbij als de levering zou hebben plaatsgevonden in de lidstaat waar kosten worden gemaakt voor de aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen en niet zouden zijn uitgevoerd er sprake zou zijn van een levering zonder recht op aftrek van btw. Een levering van goederen die in verband met de levering worden uitgevoerd, zal dus een vrijgestelde levering in de zin van de artikelen 135 tot en met 137 van de Btw-richtlijn betreffen. Bij leveringen van goederen op grond van de artikelen 135 tot en met 137 van de Btw-richtlijn is er in beginsel sprake van een vrijstelling zonder een recht op aftrek van btw. De vraag doet zich voor welke vrijstelling geldt, die met recht op aftrek van btw, of die zonder recht op aftrek van btw. Beiden lijken op grond van de tekst van de Btw-richtlijn van toepassing bij een levering van goederen die door een vrijgestelde belastingplichtige worden geleverd en in verband met de levering door de vrijgestelde belastingplichtige of door een afnemer worden vervoerd naar buiten de Gemeenschap.

1661. Ik ga ook ten aanzien van deze goederen uit van de, mijns inziens normaliter realistische, veronderstelling dat er in verband met de aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen btw verschuldigd is geworden. Voor zover goederen in verband met een levering door de vrijgestelde belastingplichtige worden uitgevoerd, zal er btw drukken op de goederen als een vrijstelling zonder recht op aftrek van btw van toepassing zou zijn (geweest) op de handelingen als die in de Gemeenschap (zouden) plaatsvinden.

1662. Voor zover vrijgestelde belastingplichtigen buiten het kader van een levering of dienst goederen uitvoeren om te gebruiken voor handelingen buiten de Gemeenschap, die in de Gemeenschap vrijgestelde prestaties zonder recht op aftrek van btw zouden zijn geweest, blijft dus btw drukken op de goederen ook voor zover de vrijgestelde belastingplichtige goederen gebruikt waarvan de levering in de lidstaat waar kosten worden gemaakt, zou zijn belast met btw. De vrijgestelde belastingplichtige kan dus wellicht de btw-druk verminderen door dergelijke goederen in het kader van een levering aan te schaffen waarbij de goederen in verband met die levering worden uitgevoerd.



In het arrest van het HvJ in de zaak Eurodental Sàrl<sup>1663</sup> handelde het om een levering in verband met een intracommunautaire verwerving. In de lidstaat van verzending van de goederen gold bij prestaties in die lidstaat een vrijstelling zonder recht op aftrek van btw voor de vervaardiging en reparatie van tandprothesen, in de lidstaat van aankomst van de goederen gold een dergelijke vrijstelling niet. Deze uitzondering van de vrijstelling was overigens toegestaan op grond van de Zesde richtlijn. Bij een levering in verband met een intracommunautaire verwerving geldt normaliter een vrijstelling met een recht op aftrek van btw. Er leek dus op grond van de regelgeving in het land van verzending van de goederen, zowel een vrijstelling met een recht op aftrek van btw als een vrijstelling zonder recht op aftrek van btw van toepassing. Uit het arrest van het HvJ in de zaak Eurodental Sàrl volgt dat er bij een levering die de lidstaat van verzending is vrijgesteld zonder een recht op aftrek van btw, ook wanneer de levering plaatsvindt in verband met een intracommunautaire verwerving in een andere lidstaat, in de lidstaat van verzending van de goederen geen recht op aftrek van btw bestaat.

Veel van de overwegingen waarop het HvJ dit oordeel baseert, lijken ook toepasbaar bij een levering van goederen welke levering in de lidstaat waar kosten worden gemaakt voor aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen is vrijgesteld zonder een recht op aftrek van btw, maar waarbij sprake is van een levering van goederen die in verband met de levering worden uitgevoerd.

Het HvJ overwoog dat art. 17, derde lid, aanhef en sub b, van de Zesde richtlijn<sup>1664</sup> slechts bij wijze van uitzondering voorziet in een recht op aftrek van btw ter zake van goederen of diensten die zijn gebruikt voor vrijgestelde handelingen. Het HvJ overwoog voorts dat art. 17, derde lid, aanhef en sub b, van de Zesde richtlijn op algemene wijze verwijst naar de bepalingen van de Zesde richtlijn die voorzien in vrijstelling voor intracommunautaire handelingen en nergens verwijst naar de vrijstelling van art. 13 van de Zesde richtlijn.<sup>1665</sup> Het HvJ wijst er op dat de Zesde richtlijn voor 1 januari 1993 uitdrukkelijk de in art. 13 van de Zesde richtlijn vrijgestelde diensten uitsloot van het recht op aftrek van btw, wanneer zij verband hielden met bepaalde grensoverschrijdende handelingen.<sup>1666</sup> Naar het oordeel van het HvJ zou art. 17, derde lid, aanhef en sub c, van de Zesde richtlijn<sup>1667</sup> zonder voorwerp zijn, indien de vrijstellingen van

<sup>1663</sup>. HvJ 7 december 2006, nr. C-240/05 (Eurodental Sàrl), ECLI:EU:C:2006:763, V-N 2007/2.17.

<sup>1664</sup>. Op grond van dit artikel bestond er een recht op aftrek van btw bij onder andere leveringen in verband met intracommunautaire verwervingen en bij bepaalde leveringen van goederen die worden uitgevoerd. Deze bepaling is de rechtsvoorganger van art. 169, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn.

<sup>1665</sup>. Dit artikel is de rechtsvoorganger van de artikelen 135 tot en met 137 van de Btw-richtlijn.

<sup>1666</sup>. Ik ga in de hoofdttekst niet verder in op dit argument. Het gegeven dat iets in een tekst staat en later niet meer, wordt hier door het HvJ kennelijk gebruikt om te betogen dat de voormalige tekst nog steeds wordt geacht te gelden. We zien het HvJ dergelijke argumentatie echter ook andersom gebruiken. Indien iets voorheen in een tekst stond en later niet meer betekent dat in een dergelijke redenering dat de oude tekst later niet meer geldt. Vergelijk HvJ 13 december 1989, nr. C-342/87 (Genius Holding BV), ECLI:EU:C:1989:635, BNB 1990//237 m.nt. Reugebrink, punten 12 en 13. We hebben hier dus kennelijk te maken met een gelegenheidsargument dat alle kanten op kan worden gebruikt.

<sup>1667</sup>. Dit artikel is de rechtsvoorganger van art. 169, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn.

art. 13 van de Zesde richtlijn reeds werden bestreken door art. 17, derde lid, aanhef en sub b, van de Zesde richtlijn. Op grond van deze motivering kwam het HvJ tot het oordeel dat er geen recht op aftrek van btw bestaat in de intracommunautaire situatie. Het HvJ overweegt dat zijn standpunt bevestiging vindt in het neutraliteitsbeginsel.

Veel van de voormelde argumenten zijn evenzeer van toepassing in de uitvoersituatie. Ik behandel hierna de argumenten voor zover zij niet zonder meer van toepassing lijken in de uitvoersituatie.

Het HvJ is, zoals vermeld, van oordeel dat zijn standpunt bevestiging vindt, in het neutraliteitsbeginsel. Uit de punten 38, 46 en 47 van het arrest in de zaak Eurodental Sàrl volgt dat het HvJ van oordeel is, dat er sprake is van schending van het neutraliteitsbeginsel, wanneer handelingen die een intracommunautair karakter vertonen recht op aftrek van btw zouden geven, terwijl dezelfde handelingen wanneer zij binnen een lidstaat worden verricht, niet tot een recht op aftrek van btw leiden. Naar het oordeel van het HvJ zouden belastingplichtigen die een intracommunautaire handeling verrichten, dan in een gunstiger positie komen te verkeren, dan belastingplichtigen die een binnenlandse handeling verrichten. In de intracommunautaire situatie kan ik me wel iets voorstellen bij deze redenering. Daarbuiten lijkt mij deze motivering niet zonder meer te gelden.

Ook als ik ervan uitga dat het neutraliteitsbeginsel de werking heeft, die het HvJ in het arrest in de zaak Eurodental Sàrl daaraan geeft, dan brengt dit op zichzelf nog niet met zich dat op grond van het neutraliteitsbeginsel ook bij een levering van goederen in verband waarmee de goederen door vrijgestelde belastingplichtigen worden uitgevoerd, ter zake van deze levering geen recht op aftrek van btw bestaat. Ik wijs in dit verband op de specifieke intracommunautaire situaties die aan de orde waren in de arresten van het HvJ in de zaken Eurodental Sàrl en Etienne Debouche.<sup>1668</sup> De intracommunautaire situatie is anders dan de situatie bij uitvoer van goederen, vanwege het specifieke systeem van intracommunautaire verwervingen en het in de uitvoersituatie door goederen passeren van een buitengrens.

Het neutraliteitsbeginsel verzekert in de eerste plaats de gelijkheid van behandeling van belastingplichtigen. Indien er wel een vrijstelling met een recht op aftrek van btw geldt voor leveringen van goederen, die het land van verzending van de goederen in verband met de levering verlaten en niet voor leveringen van dezelfde soort goederen die het land van verzending van de goederen niet verlaten, worden belastingplichtigen mijns inziens daardoor in beginsel niet ongelijk behandeld. Voor zover goederen naar een ander land worden geleverd, is er in dat geval recht op aftrek van btw en voor zover goederen niet naar een ander land worden geleverd, is dat recht op aftrek van btw er niet. De concurrentieverhouding tussen belastingplichtigen wordt daardoor in beginsel niet verstoord, de vrijgestelde belastingplichtigen die zich richten op de binnenlandse

1668. HvJ 26 september 1996, nr. C-302/93 (Etienne Debouche), ECLI:EU:C:1996:348, BNB 1997/95 m.nt. Van Hilten.

markt hebben allemaal geen recht op aftrek van btw en zij die zich richten op een markt in een ander land hebben ook allemaal recht op aftrek van btw. Er treedt echter wel een verstoring op in de intracommunautaire situatie, omdat er in het intracommunautaire verkeer voor zover relevant<sup>1669</sup> geen buitengrenzen worden gepasseerd en er daardoor vanwege het per definitie ontbreken van de verschuldigdheid van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen of een daarmee vergelijkbaar belastbaar feit, onbelemmerd btw-voordelen zouden kunnen worden bereikt door het ten aanzien van vrijgestelde prestaties van toepassing zijnde systeem van intracommunautaire verwervingen. Onderdeel van de regeling van het systeem van intracommunautaire verwervingen ter zake van vrijgestelde prestaties vormt art. 140, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn. Op grond van dit artikel is vrijgesteld de intracommunautaire verwerving van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen op hun grondgebied in ieder geval zijn vrijgesteld. Indien de lidstaat van waaruit de goederen worden vervoerd een vrijstelling met een recht op aftrek van btw verleent en de goederen vervolgens worden gebruikt voor vrijgestelde activiteiten in de lidstaat van aankomst van het vervoer, dan is de intracommunautaire verwerving vrijgesteld. Per saldo drukt er dan als er een recht op aftrek van btw zou zijn in verband met de levering die samenhangt met de intracommunautaire verwerving geen btw op goederen uit andere lidstaten en wel (impliciet) op goederen die niet afkomstig zijn uit andere lidstaten.<sup>1670</sup> Een systeem van vrijstellingen zonder recht op aftrek van btw kan intracommunautair alleen neutraal uitwerken, ervan uitgaande dat intracommunautaire verwervingen ook worden vrijgesteld, als er geen recht op aftrek bestaat voor de btw op de leveringen die te maken hebben met de intracommunautaire verwerving. Doordat er bij vrijgestelde prestaties in de Gemeenschap impliciet btw behoort te drukken en er ter zake geen btw wordt verschuldigd in het land van aankomst van de goederen,<sup>1671</sup> behoort er btw te blijven drukken in het land van herkomst van de goederen. Gelet op de regeling van art. 140, aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn kon het HvJ mijns inziens redelijkerwijs niet anders beslissen dan hij heeft gedaan. In een internationale omgeving waarbij goederen worden vervoerd over buitengrenzen hoeft dergelijk belastingvoordeel als anders in de intracommunautaire situatie had kunnen worden bereikt, niet op te treden, indien er een recht op aftrek van btw zou worden verleend. Dit vanwege het in beginsel in een derde land verschuldigd kunnen worden van een met btw vergelijkbare belasting ter zake van het binnenbrengen van goederen. Dit laatste kan weer anders liggen als het derde land een vergelijkbaar systeem van indirecte belastingen heeft. Daarbij kan dan het probleem optreden dat de Europese Unie ook heeft, te weten de vraag hoe dergelijke goederen bij

1669. Vanzelfsprekend is het mogelijk dat goederen die intracommunautair worden vervoerd wel buitengrenzen passeren, maar dit levert bij douanevervoer geen belastbaar feit invoer van goederen op. Denk aan vervoer van Nederland naar Italië via Zwitserland.

1670. Ervan uitgaande dat het systeem van intracommunautaire verwervingen van toepassing is. Beneden bepaalde drempelbedragen is het systeem van intracommunautaire verwervingen bij vrijgestelde belastingplichtigen niet van toepassing, tenzij deze voor toepassing van het systeem van intracommunautaire verwervingen kiezen.

1671. Behalve natuurlijk op kosten die daar worden gemaakt. Het gaat mij in dit betoog om btw die drukt op kosten die worden gemaakt in de lidstaat van aanvang van het vervoer of de verzending van de goederen.

binnenbrengen moeten worden belast.<sup>1672</sup> Daarbij kunnen goederen veiligheids- halve, om geen GATT-regels te schenden dan maar beter niet worden belast.

Ik meen dat de motivering in het arrest van het HvJ in de zaak Eurodental Sàrl zal zijn ingegeven door het intracommunautaire systeem. Hoewel er in de zaak Eurodental Sàrl sprake is van een belaste activiteit in de lidstaat van aankomst van de goederen en daar dus een belaste intracommunautaire verwerving zal plaatsvinden, zodat er dus niet wordt ontkomen aan btw-druk op de goederen, onderzoekt het HvJ hoe het verlenen van een recht op aftrek van btw zou uitpakken indien de handeling in de lidstaat van aankomst van de goederen ook zou zijn vrijgesteld. In punt 40 van het arrest, overweegt het HvJ dat indien intracommunautaire handelingen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn recht gaven op aftrek van voorbelasting in de lidstaat van vertrek, deze handelingen in de Gemeenschap met volledige vrijstelling van btw kunnen worden verricht. Het HvJ wijst er op, dat als er een recht op aftrek van btw geldt, in de lidstaat van vertrek van de goederen en in de lidstaat van bestemming van de goederen, de handelingen van de belastingplichtige ook zijn vrijgesteld (en er in de lidstaat van bestemming dus een vrijgestelde intracommunautaire verwerving zou plaatsvinden) er in het geheel geen btw zou drukken.

Het cruciale punt van het arrest van het HvJ (punt 47) in de zaak Eurodental Sàrl met betrekking tot het neutraliteitsbeginsel luidt:

“Indien de handelingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn recht zouden geven op aftrek wanneer zij een intracommunautair karakter vertonen, zou dit beginsel echter niet in acht worden genomen, aangezien dezelfde handelingen, wanneer zij binnen een lidstaat worden verricht, niet tot aftrek leiden. Bijgevolg zouden belastingplichtigen die een intracommunautaire handeling verrichten in een gunstiger positie komen te verkeren dan belastingplichtigen die een binnenlandse handeling verrichten (zie in die zin arrest Debouche, reeds aangehaald, punt 19).”

Het HvJ wijst op punt 19 van het arrest van het HvJ in de zaak Etienne Debouche.<sup>1673</sup> De punten 18 en 19 van het arrest in de zaak Etienne Debouche luiden:

“18 Voorts werd met de Achtste richtlijn niet beoogd, het systeem van de Zesde richtlijn ter discussie te stellen. Volgens de derde overweging van haar considerans strekt de Achtste richtlijn er veeleer toe, een einde te maken aan de verschillen tussen de destijds in de Lid-Statens geldende bepalingen die soms de oorzaak waren van verleggingen van het handelsverkeer en verstoringen van de mededinging. Luidens de vijfde overweging van haar considerans mag zij “er niet toe (...) leiden dat belastingplichtigen verschillend worden behandeld naar gelang van de Lid-Staat waar zij zijn gevestigd”.

19 Debouche baseert zijn verzoek om teruggaaf juist op die vijfde overweging. Indien dat verzoek werd ingewilligd, zou hij evenwel in een gunstiger positie komen te verkeren dan Nederlandse advocaten, die recht hebben op aftrek van

<sup>1672</sup> Zie paragraaf 18.3.2.

<sup>1673</sup> HvJ 26 september 1996, C-302/93 (Etienne Debouche), ECLI:EU:C:1996:348, BNB 1997/95 m.nt. Van Hilten.

voorbelasting omdat zij belaste handelingen verrichten, terwijl Debouche enkel vrijgestelde handelingen verricht.”

Mijns inziens ziet de overweging in punt 19 van het arrest in de zaak Etienne Debouche met name op de intracommunautaire situatie, gelet ook op de verwijzing in punt 18 van het arrest in de zaak Etienne Debouche naar de Achtste richtlijn (thans richtlijn 2008/9/EG), waarbij het niet zo behoort te zijn dat in de ene lidstaat btw op kosten mag worden afgetrokken ter zake van handelingen die in de lidstaat waar handelingen worden verricht vrijgestelde prestaties zijn.

Die specifieke intracommunautaire situatie is niet aan de orde bij de uitvoer van goederen. Bij de uitvoer van goederen hoeft het ontdoen van goederen van btw-druk geen concurrentievoordeel op te leveren tussen belastingplichtigen. Een dergelijk concurrentievoordeel zal in beginsel niet optreden indien in het land waar de goederen naartoe worden vervoerd een belasting wordt verschuldigd ter zake van het binnenbrengen van goederen in dat land.

Ik meen dat de onderbouwing van zijn oordeel die het HvJ geeft in de zaak Eurodental Sàrl met betrekking tot het neutraliteitsbeginsel niet zonder meer met zich brengt dat op grond van het neutraliteitsbeginsel op goederen die al dan niet in het kader van een levering worden uitgevoerd uit de Gemeenschap door vrijgestelde belastingplichtigen op grond van het neutraliteitsbeginsel btw moet blijven drukken. Ik licht dit hierna toe.

Naar het oordeel van het HvJ in het arrest in de zaak Eurodental Sàrl zou art. 17, derde lid, aanhef en sub c, van de Zesde richtlijn<sup>1674</sup> zonder voorwerp zijn, indien de vrijstellingen van art. 13 van de Zesde richtlijn reeds werden bestreken door art. 17, derde lid, aanhef en sub b, van de Zesde richtlijn. Deze gedachtegang lijkt niet juist. Art. 17, derde lid, aanhef en sub b, van de Zesde richtlijn ziet op prestaties waarbij de afnemer buiten de Gemeenschap is gevestigd of op handelingen die samenhangen met goederen die zijn bestemd om te worden uitgevoerd. Het betreft hier een specifieke bepaling voor financiële diensten waarbij onder andere worden vrijgesteld diensten waarbij de afnemer buiten de Gemeenschap is gevestigd. Dit kunnen echter diensten zijn die in de Gemeenschap plaatsvinden. Art. 17, derde lid, aanhef en sub c, van de Zesde richtlijn raakt dan ook niet zonder voorwerp als de vrijstellingen van art. 13 van de Zesde richtlijn reeds zouden worden bestreken door art. 17, derde lid, aanhef en sub b, van de Zesde richtlijn.

Aan de door het HvJ gebruikte motivering moet worden toegegeven, dat als art. 169, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn zich zou uitstrekken tot leveringen van goederen die in het binnenlandse verkeer zouden zijn vrijgesteld zonder een recht op aftrek van btw, omdat er sprake is van een levering die verband houdt met een intracommunautaire verwerving, dit ertoe leidt, dat op goederen die intracommunautair worden verworven in een andere lidstaat geen btw van de andere lidstaat meer drukt, ook niet impliciet. Stel dat we er,

<sup>1674</sup>. Dit artikel is de rechtsvoorganger van art. 169, aanhef en onderdeel c, van de Btw-richtlijn.

zoals we zagen dat ook het HvJ deed, van uitgaan dat de levering van dergelijke goederen ook zijn vrijgesteld in het land van aankomst van het vervoer. Dan worden goederen ontlast van btw-druk, ook impliciet (door middel van een vrijstelling zonder recht op aftrek van btw), in de lidstaat waar kosten worden gemaakt waar btw over wordt verschuldigd. In de lidstaat van aankomst van het vervoer van de goederen is de intracommunautaire verwerving vrijgesteld. Er rust dan geen btw-druk, ook niet impliciet, op goederen waarvan zowel de lidstaat van vertrek als de lidstaat van aankomst van de goederen menen dat de levering een vrijgestelde activiteit is. Dit kan niet de bedoeling zijn bij toepassing van het systeem van intracommunautaire verwervingen. Het systeem van intracommunautaire verwervingen zal niet zijn bedoeld om in de lidstaat van vertrek een vrijstelling met een recht op aftrek van btw te introduceren voor goederen, waarbij die goederen vervolgens zonder btw-druk ter zake van een intracommunautaire verwerving worden gebruikt voor vrijgestelde prestaties in de lidstaat van aankomst van de goederen. Ik kan gelet op het systeem van intracommunautaire verwervingen van art. 140 aanhef en onderdeel a, van de Btw-richtlijn dan ook veel begrip opbrengen voor het dictum van het arrest van het HvJ in de zaak Eurodental Sàrl. Ik wijs er echter op dat de motivering mijns inziens vooral te maken met, en haar kracht ontleent aan, het intracommunautaire karakter van de transactie. Uit de motivering van het HvJ mag mijns inziens niet zonder meer worden afgeleid dat daarmee ook in de uitvoersituatie van goederen hetzelfde zou moeten gelden.

Op grond van de Btw-richtlijn is er geen recht op aftrek van btw bij goederen die door vrijgestelde belastingplichtigen niet in het kader van een levering worden uitgevoerd uit de Gemeenschap. Dit brengt met zich, dat indien het HvJ zou overwegen dat er sprake is van een recht op aftrek van btw bij leveringen in verband waarmee goederen worden uitgevoerd, welke leveringen in het binnenland zouden zijn vrijgesteld zonder recht op aftrek van btw, daardoor de situatie zou kunnen ontstaan, waarbij de ene belastingplichtige wel kan zorgen dat goederen buiten de Gemeenschap bij de afnemer vrij zijn van btw-druk in de Gemeenschap (namelijk bij die goederen die in verband met de levering worden uitgevoerd) en dat bij de andere vrijgestelde belastingplichtige die de goederen levert aan de afnemer buiten de Gemeenschap zonder dat de goederen in verband met de levering worden vervoerd vanuit de Gemeenschap (impliciet) btw van de Gemeenschap drukt. Deze situatie waarbij op grond van de Btw-richtlijn geen recht op aftrek van btw wordt verleend ter zake van de uitvoer van goederen door vrijgestelde belastingplichtigen, zou het HvJ er wellicht toe kunnen brengen met een beroep op het neutraliteitsbeginsel te oordelen dat er geen recht op aftrek van btw bestaat bij leveringen in verband waarmee goederen worden uitgevoerd, welke leveringen in de lidstaat waar kosten worden gemaakt voor de aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen zouden zijn vrijgesteld. Dit zou dan een uitbreiding van het neutraliteitsbeginsel met zich brengen, vergeleken met hoe dit beginsel momenteel in de jurisprudentie van het HvJ tot uitdrukking is gekomen. De overwegingen in het arrest van het HvJ in de zaak Eurodental Sàrl met betrekking tot het neutraliteitsbeginsel zagen immers slechts op de intracommunautaire situatie.

Ik wijs er volledigheidshalve op dat in Nederland op grond van een resolutie van de staatssecretaris<sup>1675</sup> geldt, dat bij prestaties die niet in Nederland belastbaar zijn en waarbij indien die prestatie in Nederland belastbaar zou zijn, er sprake zou zijn van een vrijgestelde prestatie met optie voor de heffing van belasting, dat deze prestatie voor het bepalen van het recht op aftrek van btw als belaste prestatie kan worden beschouwd indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat er sprake is van een situatie waarin, zo de desbetreffende prestatie in Nederland was verricht, een keuze zou zijn gemaakt waarbij eveneens aftrek van btw zou zijn ontstaan.

Ik heb in deze paragraaf aangegeven waarom het niet juist zou zijn de overwegingen van het HvJ zijn overwegingen uit het arrest in de zaak Eurodental Sàrl die zien op de intracommunautaire situatie zonder meer te transponeren naar een soortgelijke motivering die ziet op de uitvoer van goederen. De intracommunautaire situatie is door het systeem van intracommunautaire transacties in combinatie met het ontbreken van een buitengrens een andere dan de uitvoersituatie.

Door het ontbreken van het recht op aftrek van btw in de intracommunautaire situatie in samenhang met het vrijgesteld zijn van de intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst van de goederen, maakt het bij de levering van goederen die in het binnenlandse verkeer zouden zijn vrijgesteld voor wat betreft de btw-druk niet uit, of er al dan niet sprake is van een intracommunautaire verwerving. Onder bepaalde drempelbedragen treedt er, zoals beschreven in paragraaf 7.4.1, geen intracommunautaire verwerving op bij vrijgestelde belastingplichtigen, tenzij deze kiezen voor toepassing van het systeem.

### **30.10 DOOR VRIJGESTELDE BELASTINGPLICHTIGEN, WENSELIJKHEID VAN VRIJMAKEN VAN BTW**

In deze paragraaf behandel ik het antwoord op de vraag, of btw behoort te drukken op goederen die door vrijgestelde belastingplichtigen worden uitgevoerd. Het kan gaan om goederen die door vrijgestelde belastingplichtigen buiten de Gemeenschap worden gebruikt voor handelingen die in de lidstaat waar kosten worden gemaakt voor aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen waarover btw wordt verschuldigd, als zou worden afgezien van het uitvoer karakter van de handelingen, vrijgestelde prestaties zonder een recht op aftrek van btw zouden zijn geweest. Ook kan het gaan om goederen die door een vrijgestelde belastingplichtige in verband met een levering<sup>1676</sup> of dienst naar buiten de Gemeenschap worden gebracht.

<sup>1675</sup>. Besluit staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011 inzake aftrek van omzetbelasting, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt. 2011, 21834, V-N 2012/6.16. Van Zadelhoff wees er met betrekking tot een rechtsvoorganger van dit besluit, de Resolutie van 3 maart 1987, nr. 287-1357, V-N 1987/1008, op, dat deze bepaling verder gaat dan de Zesde richtlijn toelaat. Van Zadelhoff 1992, blz. 282-284.

<sup>1676</sup>. Welke levering, zoals ik hiervoor heb aangegeven, ziet op goederen die bij levering in de lidstaat waar kosten worden gemaakt voor aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen, waarover btw wordt verschuldigd een vrijgestelde levering zonder recht op aftrek van btw zou vormen.

Bij de uitvoer van goederen door vrijgestelde belastingplichtigen kan er, voordat goederen de Gemeenschap verlaten, in tegenstelling tot bij goederen die worden uitgevoerd door belaste belastingplichtigen, al enig consumptief verbruik van de uitgevoerde goederen hebben plaatsgevonden. De vrijgestelde belastingplichtigen kunnen de goederen immers gedeeltelijk zelf hebben verbruikt.<sup>1677</sup> Het gaat bij het verbruik van goederen in de Gemeenschap door vrijgestelde belastingplichtigen, evenals bij het verbruik van goederen in de Gemeenschap door particulieren, om verbruik van goederen dat gelet op het verbruikskarakter van het btw-systeem in beginsel aan btw-druk zou behoren te worden onderworpen.

Slechts gelet op het gegeven dat de btw een verbruiksbelasting is, dient op goederen die door vrijgestelde belastingplichtigen worden uitgevoerd uit de Gemeenschap btw te blijven drukken, voor zover de goederen in de Gemeenschap zijn verbruikt door de vrijgestelde belastingplichtigen. Verbruik van de goederen nadat de goederen zijn uitgevoerd vindt plaats buiten de Gemeenschap, zodat goederen, slechts gelet op het karakter van de btw als verbruiksbelasting, voor zover ze ten tijde van de uitvoer van de goederen nog niet zijn verbruikt, vrij behoren te worden gemaakt van btw-druk.

Het neutraliteitsbeginsel richt zich, zoals beschreven in paragraaf 1.5.3, op de concurrentieverhoudingen tussen belastingplichtigen en het bekend zijn van de btw-druk op goederen, opdat goederen in het internationale handelsverkeer vrij kunnen worden gemaakt van btw-druk. Mijns inziens impliceert het neutraliteitsbeginsel, zoals beschreven in paragraaf 1.5.3, een streven naar een mogelijke uitleg van de btw-regelgeving waarbij goederen bij uitvoer worden ontlast van btw-druk. Er treedt in de Europese Unie geen verstoring van de concurrentieverhoudingen tussen vrijgestelde belastingplichtigen op, als vrijgestelde belastingplichtigen, of allemaal, of geen van allen, worden geconfronteerd met btw-druk op de goederen die worden uitgevoerd.

Voor zover goederen worden uitgevoerd door een vrijgestelde belastingplichtige lijkt het neutraliteitsbeginsel met zich te brengen dat goederen behoren te worden ontdaan van btw-druk. Het neutraliteitsbeginsel werkt, zoals behandeld in paragraaf 1.5.3, in beginsel ten aanzien van belastingplichtigen. Er lijkt als een vrijgestelde belastingplichtige goederen uitvoert bestemd voor bedrijfsmatige handelingen buiten de Gemeenschap ook sprake van uitvoer in het kader van internationaal handelsverkeer. Ik merk hierbij op dat het de bedoeling lijkt dat vrijstellingen zonder recht op aftrek van btw zich vooral voordoen bij prestaties die worden afgenomen door particulieren.<sup>1678</sup>

Het btw-systeem wordt gekenmerkt door een indirect karakter. Men kan alleen gelet op dit indirecte karakter, redelijkerwijs betogen, dat wat er met goederen gebeurt, nadat goederen bij particulieren of bij vrijgestelde belastingplichtigen terecht zijn gekomen, btw-technisch niet langer relevant is, zolang goederen

<sup>1677</sup>. In paragraaf 1.5.2 heb ik consumptief verbruik omschreven als verbruik door anderen dan belaste belastingplichtigen.

<sup>1678</sup>. Zie over het draagkrachtbeginsel paragraaf 1.5.8.



maar niet opnieuw de Gemeenschap worden binnengebracht. Er is immers in beginsel btw verschuldigd geworden en daarmee doen zich, uitgaande van deze gedachtegang, in het btw-systeem geen relevante feiten meer voor, zolang de goederen in de Gemeenschap verblijven of worden uitgevoerd.

Hierbij zij opgemerkt, dat het bij goederen die zich bij vrijgestelde belastingplichtigen bevinden in bepaalde situaties toch relevant kan zijn, wat er buiten de Gemeenschap met de goederen gebeurt. Dit omdat die goederen wellicht toch nog buiten de Gemeenschap kunnen worden gebruikt voor handelingen die in de lidstaat waar de kosten worden gemaakt waarover btw wordt verschuldigd in verband met aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen, belaste prestaties zouden zijn. Een dergelijke gebeurtenis behoort tot gevolg te hebben, dat de goederen (alsnog) dienen te worden ontdaan van btw-druk. Een dergelijke ontdoening van btw-druk heeft echter weinig te maken met het gegeven dat er sprake is van een vrijgestelde belastingplichtige, maar heeft bijna alles te maken met het gegeven dat er uiteindelijk toch handelingen worden verricht die in de lidstaat waar de kosten worden gemaakt belaste prestaties zouden zijn geweest, zij het dat dit laatste gegeven slechts tot gevolgen kan leiden omdat er sprake is van een belastingplichtige.

Wat brengt het voorgaande mee voor de beantwoording van de vraag of op goederen van vrijgestelde belastingplichtigen in de situatie dat goederen worden uitgevoerd btw behoort te blijven drukken? Er kan in alle redelijkheid op verschillende manieren naar de oplossing van dit vraagstuk worden gekeken. Enerzijds kan men betogen, dat op goederen die al dan niet in de Gemeenschap worden gebruikt voor handelingen die in de lidstaat waar de kosten waarover btw is verschuldigd voor aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen, afgezien van het uitvoerkarakter van bepaalde activiteiten, vrijgestelde prestaties zonder een recht op aftrek van btw (zouden) zijn (geweest) geen btw zou behoren te drukken, voor zover verbruik van de goederen plaatsvindt buiten de Gemeenschap. Dit gelet op het verbruikskarakter en het neutraliteitsbeginsel.

Anderzijds kan men betogen dat op goederen die worden gebruikt voor handelingen die in de lidstaat waar kosten worden gemaakt voor de aanschaf van, of dienstverlening aan, goederen, waarover btw wordt verschuldigd, afgezien van een eventueel uitvoerkarakter van de handelingen, vrijgestelde prestaties zonder een recht op aftrek van btw (zouden) zijn, btw zou behoren te blijven drukken bij de uitvoer van goederen, omdat, gelet op het indirecte karakter van het btw-systeem, ter zake van dit soort handelingen nu eenmaal geen btw behoort te worden teruggegeven of in aftrek gebracht.

Het al dan niet ontdoen van goederen bij uitvoer door vrijgestelde belastingplichtigen vergt een afweging van het rechtskarakter.<sup>1679</sup> Als uitgangspunt

<sup>1679</sup>. Goederen behoren slechts te worden ontdaan van btw-druk voor zover dat voortvloeit uit het rechtskarakter van de btw. Zoals beschreven in paragraaf 30.2 vormt het recht op aftrek van voorbelasting geen afzonderlijk te hanteren factor om in aanmerking te nemen bij het beantwoorden van de vraag in hoeverre er btw behoort te drukken op goederen die worden uitgevoerd uit de Gemeenschap.

geniet geen van beide oplossingen (wel ontdoen van btw-druk of niet ontdoen van btw-druk) de voorkeur. Ik ga niet als uitgangspunt uit van een adagium als “belasten van goederen met btw bij invoer, ontlasten van goederen van btw bij uitvoer”. Zoals beschreven in paragraaf 30.1 hoeven het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap en de uitvoer van goederen niet spiegelbeeldig te worden behandeld. De invoer van goederen en de uitvoer van goederen dienen op hun eigen merites te worden beoordeeld. Er geldt geen uitgangspunt dat uitgaat van het ontlasten van goederen van btw, tenzij er redenen zouden zijn om niet te ontlasten. Wat ik hiervoor al schreef, geen van beide oplossingen geniet als uitgangspunt de voorkeur.

Het ontdoen van goederen die worden uitgevoerd door vrijgestelde belastingplichtigen van btw-druk, heeft als consequentie dat vrijgestelde belastingplichtigen worden geconfronteerd met handelingen waarvoor een recht op aftrek van btw bestaat. De eenvoud<sup>1680</sup> van het verlenen van een vrijstelling zonder recht op aftrek van btw wordt daarmee onderuit gehaald. Het verlenen van vrijstellingen zonder recht op aftrek van btw lijkt, althans in het binnenlandse verkeer, juist bedoeld om belastingplichtigen in beginsel zowel buiten de verplichting tot het voldoen van btw als buiten de aftrek van btw te houden. Vrijgestelde belastingplichtigen die goederen uitvoeren, worden, indien op de uitgevoerde goederen geen (impliciete) btw mag drukken, geconfronteerd met een recht op aftrek van btw ter zake van de uitgevoerde goederen en dienen daarvoor een administratie bij te houden en het bedrag aan btw dat in aftrek mag worden gebracht vast te stellen.

Het verlenen van een recht op aftrek van btw bij goederen die in het kader van een levering of dienst worden uitgevoerd en het niet verlenen van een recht op aftrek van btw bij goederen die niet in het kader van een levering of dienst worden uitgevoerd, maar die wel worden gebruikt voor handelingen buiten de Gemeenschap die bij plaatsvinden in de Gemeenschap vrijgestelde prestaties zouden zijn, kan ertoe leiden dat de afnemer van de handelingen er voordeel bij heeft indien de handelingen gelet op de btw-regelgeving geen levering of dienst vormen in de Gemeenschap. Een dergelijke gang van zaken is in bepaalde mate te beïnvloeden. Een vrijgestelde belastingplichtige kan bijvoorbeeld goederen naar buiten de Gemeenschap vervoeren en daar te zijner tijd leveren, of goederen pas naar buiten de Gemeenschap vervoeren als er concreet een levering is overeengekomen. Het zou daarom uit een oogpunt van neutraliteit wellicht onjuist kunnen lijken om een levering in verband waarmee goederen worden uitgevoerd anders te behandelen (met recht op aftrek van btw) dan handelingen buiten de Gemeenschap die binnen de Gemeenschap een vrijgestelde prestatie zonder recht op aftrek van btw zou zijn (zonder recht op aftrek van btw). Deze conclusie ondersteun ik echter niet. Ik merk hierbij op dat bij uitvoer van goederen door vrijgestelde belastingplichtigen niet zozeer een vergelijking lijkt te moeten worden getrokken tussen handelingen buiten de Gemeenschap die in

<sup>1680</sup>. Voor zover een dergelijke eenvoud overigens bestaat. Volledig vrijgestelde belastingplichtigen lijken er relatief weinig te zijn, al is het maar, doordat veel scholen, ziekenhuizen of verzekeraars, een bedrijfskantine exploiteren.

de Gemeenschap een vrijgestelde prestatie zouden zijn geweest en leveringen in de Gemeenschap, maar dat veeleer een vergelijking lijkt te moeten worden getrokken tussen handelingen buiten de Gemeenschap die in de Gemeenschap vrijgestelde dienstverlening zouden vormen en dienstverlening in de Gemeenschap in welk kader goederen worden uitgevoerd. Hoofdzakelijk bestaan de prestaties die in de Gemeenschap worden vrijgesteld zonder recht op aftrek van btw namelijk uit diensten.<sup>1681</sup> Als diensten plaatsvinden in de Gemeenschap (waarbij wellicht goederen worden uitgevoerd in het kader van die diensten), is er btw-technisch echter een wezenlijk andere situatie dan als er handelingen plaatsvinden buiten de Gemeenschap die bij plaatsvinden in de Gemeenschap een dienst zou zijn geweest. Bezien vanuit het neutraliteitsbeginsel hoeven deze twee situaties niet gelijk te worden behandeld. De situaties zijn verschillend.

Het niet, of in mindere mate, verschuldigd worden van een met btw vergelijkbare indirecte belasting in een derde land in verband met invoer van de goederen zou een concurrentievoordeel met zich kunnen brengen bij belastingplichtigen die concurreren op markten in derde landen en die kosten maken in de Europese Unie.<sup>1682</sup> Wellicht zou het ontdoen van goederen van btw-druk bij uitvoer van goederen door vrijgestelde belastingplichtigen ertoe leiden, dat particulieren gevestigd binnen de Gemeenschap naar buiten de Gemeenschap reizen om dergelijke diensten met minder druk van indirecte belastingen af te nemen. Er zouden overigens, lijkt mij, slechts relatief weinig handelingen zijn waarvoor dit geldt. Veelal zal het, mede gelet op de huidige vrij grote oppervlakte van de Gemeenschap, niet lonend zijn, dat ingezetenen van de Europese Unie naar buiten de Gemeenschap reizen om te profiteren van een lagere (indirecte) belastingdruk op handelingen die, afgezien van een uitvoer-karakter van de handelingen, in een lidstaat vrijgestelde prestaties zouden zijn geweest zonder een recht op aftrek van btw. Ik vermoed dat medische dienstverlening (met name operatieve ingrepen) buiten de Gemeenschap hierop wel eens een uitzondering zou kunnen vormen. Eén van de voorwaarden voor een betere concurrentiepositie buiten de Gemeenschap is het niet, of in geringe mate, buiten de Gemeenschap verschuldigd worden van een belasting vergelijkbaar met btw die verschuldigd wordt ter zake van het binnenbrengen van goederen in het derde land waar de goederen naartoe worden gebracht. Ervan uitgaande dat veel landen belasting heffen op het binnenbrengen van goederen in hun land, zal de situatie dat het verlenen van een recht op aftrek van btw in de lidstaat waar kosten worden gemaakt ter zake van handelingen die indien zij in de lidstaat waar kosten worden gemaakt zouden zijn verricht vrijgestelde

1681. Zie de prestaties opgenomen in de artikelen 135 en 137 van de Btw-richtlijn.

1682. Een dergelijk voordeel lijkt vergelijkbaar met het voordeel dat zich zou kunnen voordoen gelet op het oordeel van het HvJ in het arrest van 7 december 2006, nr. C-240/05 (Eurodental Srl), ECLI:EU:C:2006:763, V-N 2007/2.17 bij het verlenen van een recht op aftrek van btw in de lidstaat van vertrek of verzending van de goederen in de intracommunautaire situatie indien de intracommunautaire verwerving (op grond van een overgangsregeling) zou zijn vrijgesteld.

prestaties zouden zijn zonder een recht op aftrek van btw, leidt tot een betere concurrentiepositie in derde landen, zich lang niet altijd voordoen.<sup>1683</sup>

Men kan voorts betogen dat er van kan worden uitgegaan, dat bij invoer van goederen in derde landen normaliter een met btw vergelijkbare belasting verschuldigd zal worden ter zake van de invoer van goederen in het derde land. Indien goederen niet worden ontdaan van btw-druk ter zake van de uitvoer van de goederen, lijkt een dubbele druk van indirecte belastingen, en daarmee een slechtere concurrentiepositie voor belastingplichtigen die actief zijn in de Europese Unie, te ontstaan die alleen lijkt te kunnen worden voorkomen door goederen die worden uitgevoerd te ontdoen van btw-druk. Het kan zich, mocht een dergelijke heffing toch ontbreken, overigens voordoen dat er dan een situatie van dubbele niet-heffing van indirecte belasting ontstaat.

Mijns inziens behoort er bij het beoordelen of op goederen btw behoort te drukken bij de uitvoer van goederen niet te worden afgegaan op het antwoord op de vraag of de goederen in derde landen aan een met btw vergelijkbare heffing zijn onderworpen. Met de situatie in derde landen wordt voldoende rekening gehouden door het verbruiks karakter, het neutraliteitsbeginsel en het indirecte karakter van het btw-systeem in de afweging om goederen al dan niet te ontlasten van btw-druk mee te nemen. Het uitgangspunt van het koppelen van het btw-vrij maken van goederen aan het gegeven of er buiten de Gemeenschap al dan niet een met de belastbare feiten invoer van goederen, levering of dienst, vergelijkbare belasting wordt verschuldigd, lijkt ook praktisch onuitvoerbaar. Bovendien kan men zich afvragen of het wel theoretisch is te rechtvaardigen om de uitvoer van goederen anders te behandelen naar gelang het derde land waarnaar de goederen worden uitgevoerd.<sup>1684</sup> Dit mede omdat goederen (enige tijd) na uitvoer van de goederen gemakkelijk vanuit het derde land waar ze zijn

1683. Als derde landen in hun indirecte belastingstelsel echter ook vrijgestelde prestaties zonder recht op aftrek van de indirecte belasting kennen, zullen ze vermoedelijk hetzelfde probleem hebben, dat de Europese Unie heeft om een maatstaf van heffing ter zake van het binnenbrengen van goederen vast te stellen die niet in strijd komt met de verplichtingen van het GATT-verdrag. Producten van oorsprong uit het grondgebied van enige verdragsluitende partij bij invoer in het grondgebied van enige andere verdragsluitende partij mogen immers niet worden onderworpen aan hogere binnenlandse belastingen of hogere binnenlandse heffingen dan welke rechtstreeks of middellijk overeenkomstige producten van binnenlandse oorsprong treffen. Zie hierover paragraaf 19.5.2.1.

1684. Het roept ook de vraag op waarom dan bij de uitvoer van goederen waarvan de levering belast zou zijn in de lidstaat waar kosten worden gemaakt door particulieren zo weinig rekening lijkt te worden gehouden met de verschuldigdheid van indirecte belastingen in derde landen. Zoals volgt uit het voorgaande worden goederen bij invoer in het btw-systeem normaliter belast met btw. Bij uitvoer van goederen door particulieren is er een zekere terughoudendheid om goederen te ontdoen van btw-druk. Vrijwel uitsluitend als goederen door particulieren worden uitgevoerd in het kader van een levering door een belastingplichtige worden goederen bij uitvoer ontdaan van btw-druk. Dit kan normaliter niet anders dan tot dubbele heffing van indirecte belastingen leiden als het derde land ook een dergelijk systeem kent. Het lijkt niet voor de hand liggend om, gelet op de situatie bij particulieren, bij de uitvoer van goederen door vrijgestelde belastingplichtigen wel rekening te houden met de belastingdruk in derde landen. Vrijgestelde belastingplichtigen lijken zich in een vergelijkbare positie te bevinden als particulieren, in die zin dat over de vergoeding voor prestaties geen btw wordt verschuldigd en dat er geen recht bestaat op aftrek van btw.

binnengebracht weer naar een ander derde land kunnen worden gebracht, dat wellicht weer een ander (indirect) belastingsysteem kent.

De beoordeling of er een recht op aftrek van btw behoort te zijn, bij handelingen die, indien zij zouden plaatsvinden in de lidstaat waar kosten worden gemaakt voor aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen, waarover btw is verschuldigd vrijgestelde prestaties zouden zijn, behoort mijns inziens dus plaats te vinden aan de hand van het rechtskarakter van het btw-systeem. De btw is een verbruiksbelasting en is gericht op het belasten van verbruik binnen de Gemeenschap. Verbruik binnen de Gemeenschap moet centraal staan. Vanuit dit oogpunt lijkt het niet de bedoeling om btw te laten drukken op goederen die buiten de Gemeenschap worden gebruikt voor handelingen die bij plaatsvinden in de lidstaat waar kosten worden gemaakt vrijgestelde prestaties zouden zijn geweest. Het karakter van de btw als verbruiksbelasting geeft een duidelijke richting aan, namelijk het ontdoen van goederen die worden uitgevoerd van btw-druk, voor zover de goederen nog niet zijn verbruikt. Op handelingen buiten de Gemeenschap dient alleen uitgaande van het karakter van het btw-systeem als verbruiksbelasting in de Gemeenschap geen btw te drukken.

Binnen het rechtskarakter van het btw-systeem staat het aspect van de verbruiksbelasting centraal. Ook het neutraliteitsbeginsel lijkt er voor te pleiten dat goederen die worden uitgevoerd door vrijgestelde belastingplichtigen worden ontdaan van btw-druk. Hier staat tegenover dat gelet op het gegeven dat er sprake is van een indirecte belasting, het bij goederen die eenmaal bij vrijgestelde belastingplichtigen terecht zijn gekomen, in beginsel niet meer relevant behoort te zijn wat er met de goederen gebeurt.

Ik ben van mening dat goederen die worden uitgevoerd door vrijgestelde belastingplichtigen, al dan niet in het kader van een levering, behoren te worden ontdaan van btw-druk. Dit gelet op het centraal staan in het btw-systeem van het aspect van de verbruiksbelasting, in combinatie met het neutraliteitsbeginsel. Dat hierdoor een inbreuk wordt gemaakt op het indirecte karakter van de btw weegt mijns inziens in de afweging minder zwaar. Ik betrek in de afweging dat het in het btw-systeem bij vrijgestelde belastingplichtigen nog steeds gaat om belastingplichtigen.

Indien een vrijgestelde belastingplichtige goederen uitvoert ten behoeve van handelingen buiten de Gemeenschap, behoort dat mijns inziens een recht op aftrek van btw met zich te brengen. Dit recht op aftrek van btw zou er ook behoren te zijn bij uitvoer in het kader van een levering van goederen waarvan de levering in de lidstaat waar kosten worden gemaakt zou zijn vrijgesteld zonder recht op aftrek van btw. Het recht op aftrek van btw zou er ook behoren te zijn bij uitvoer in het kader van handelingen buiten de Gemeenschap die in de Gemeenschap een dienst zonder recht op aftrek van btw zouden zijn geweest. Bij uitvoer van goederen in het kader van een vrijgestelde dienst in de Gemeenschap behoort geen recht op aftrek van btw te worden verleend.

### 30.11 DOOR VRIJGESTELDE BELASTINGPLICHTIGEN, BEOORDELING BTW-DRUK

Het lijkt mij dat goederen die worden uitgevoerd door vrijgestelde belastingplichtigen in beginsel vrij behoren te worden gemaakt van btw-druk. Dit lijkt niet aan te sluiten bij de btw-regelgeving indien er geen sprake is van uitvoer in het kader van een levering. Indien goederen door vrijgestelde belastingplichtigen niet in het kader van een levering worden uitgevoerd blijft, op grond van de Btw-richtlijn btw drukken, doordat er op grond van art. 169 van de Btw-richtlijn, afgezien van enige financiële diensten, geen recht op aftrek van btw wordt verleend voor handelingen die in de lidstaat waar kosten worden gemaakt vrijgestelde prestaties zonder recht op aftrek van btw zouden zijn geweest. Mijns inziens verdient het aanbeveling de Btw-richtlijn op dit punt aan te passen. Bij goederen die door vrijgestelde belastingplichtigen in het kader van een levering worden uitgevoerd, is het al dan niet bestaan van een recht op aftrek van btw, gelet op de tekst van de Btw-richtlijn en de stand van de jurisprudentie, nog onduidelijk.

### 30.12 BEPERKINGEN VAN HET RECHT OP AFTREK OP KOSTEN

Op grond van de Btw-richtlijn is het aan de Raad om op voorstel van de Europese Commissie te bepalen voor welke uitgaven geen recht op aftrek van btw bestaat. In ieder geval zijn uitgaven zonder strikt professioneel karakter, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, van het recht op aftrek van btw uitgesloten. De beloofde bepalingen zijn nog niet door de Raad vastgesteld of in werking getreden. Op grond van art. 176 van de Btw-richtlijn mogen lidstaten elke uitsluiting van het recht op aftrek van btw handhaven waarin hun wetgeving bij inwerkingtreding van de Zesde richtlijn<sup>1685</sup> in die lidstaat, dan wel, voor de lidstaten die na 1 januari 1979 tot de Europese (Economische) Gemeenschap (thans: Europese Unie) zijn toegetreden, op de datum van hun toetreding voorzag.

Ik behandel in deze paragraaf het btw-vrij maken van goederen bij de uitvoer van goederen in combinatie met beperkingen van het recht op aftrek van btw op bepaalde uitgaven.

Het is mogelijk dat er goederen worden uitgevoerd uit de Gemeenschap, waarbij de op de aanschaf van die goederen in de lidstaat waar de kosten worden gemaakt verschuldigde btw bij een levering in die lidstaat onder een dergelijke beperking van het recht op aftrek van btw zouden vallen. Ik ga in deze paragraaf bij wijze van voorbeeld uit van het Nederlandse Besluit uitsluiting aftrek. Wat ik hier betoog is echter niet alleen van belang voor de Nederlandse situatie. Veel andere lidstaten dan Nederland zullen soortgelijke regelingen kennen als het Nederlandse Besluit uitsluiting aftrek.

<sup>1685</sup>. De Zesde richtlijn trad voor een aantal lidstaten in werking op 1 januari 1978. Bij bepaalde lidstaten, waaronder Nederland, trad de Zesde richtlijn op 1 januari 1979 in werking.

Het Hof Arnhem heeft overwogen dat indien goederen worden geschonken en in verband daarmee worden uitgevoerd er op de verkrijger geen Nederlandse btw behoort te drukken en het Besluit uitsluiting aftrek niet van toepassing is.<sup>1686</sup>

Het gaat bij een vrijstelling, al dan niet met recht op aftrek van btw, om het niet belasten van een vergoeding die een belastingplichtige ontvangt voor verrichte prestaties (outputkant) met bijbehorende gevolgen voor het recht op aftrek van btw. Het Besluit uitsluiting aftrek richt zich op het recht op aftrek van btw op bepaalde (inkomende) kosten van de belastingplichtige (inputkant). Uit de tekst van het Besluit uitsluiting aftrek volgt niet dat de met de inputkant gerelateerde outputprestaties (de vergoedingen die worden verkregen vanwege prestaties die worden verricht met behulp van de inkomende prestaties waarop de btw op grond van het Besluit uitsluiting aftrek niet aftrekbaar is) niet aan de heffing van belasting onderhevig zouden zijn. Zowel als er aan de outputkant belaste of vrijgestelde prestaties in de lidstaat waar kosten worden gemaakt worden verricht, lijkt het de bedoeling dat de btw op de inputkant voor wat betreft de onder het Besluit uitsluiting aftrek vallende posten blijven drukken. Voor zover de prestaties aan de outputkant zijn belast, treedt daarbij cumulatie op van btw. De uitvoer van goederen in verband met een levering van goederen, brengt bij een belastingplichtige in beginsel mee, dat de goederen vrijgesteld van btw worden uitgevoerd. Daarbij behoort in beginsel een recht op aftrek van btw bij goederen waarvan de levering in de Gemeenschap is, of zou zijn, belast. De vraag is of dat recht op aftrek van btw ook zou moeten gelden voor een specifieke beperking van het recht op aftrek van btw, waarbij het gaat om uitgaven zonder strikt professioneel karakter, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie.

Waar ik, mede gelet op het karakter van de btw als verbruiksbelasting, eerder betoogde dat goederen bij uitvoer door een belastingplichtige vrij behoren te worden gemaakt van btw-druk, ligt dit bij de hier aan de orde zijnde beperkingen van het recht op aftrek van btw mijns inziens anders. Het gaat bij deze kosten juist om beperkingen van het recht op aftrek van btw op kosten die een bepaald consumptief verbruik in de lidstaat waar de kosten worden gemaakt impliceren. Weelde uitgaven lijken niet strikt noodzakelijk om de prestaties aan de outputkant te kunnen leveren. En ook voor zover kosten die onder de beperking van het recht op aftrek vallen wel nodig zijn om prestaties aan de outputkant te leveren<sup>1687</sup> is er toch een verbruik in de lidstaat waar de kosten worden gemaakt aan te wijzen. De btw behoort in beginsel te drukken op verbruik in het land waar kosten worden gemaakt. Het consumptieve verbruik zit niet in de uitgevoerde goederen, maar in het consumptieve verbruik van hetgeen voor het produceren van de goederen is afgenomen. Een personeelsuit-

1686. Hof Arnhem 28 maart 1989, nr. 2562/1988, ECLI:NL:GHARN:1989:BH7823, FED 1989/389. Vergelijk over deze uitspraak Braun 2002, blz. 243.

1687. Een bepaalde mate van kosten voor ontspanning van het personeel of voor zakelijke representatie lijkt door belastingplichtigen wel te moeten worden uitgegeven om het personeel te motiveren en om zakenpartners te interesseren om goederen of diensten af te nemen van de belastingplichtigen.

gave heeft haar weerslag in de lidstaat waar die kosten zijn gemaakt, en niet noemenswaardig in de goederen of prestaties die met behulp van het personeel zijn verricht. Ik meen dat een beperking van het recht op aftrek van btw zoals die geldt op grond van het Besluit uitsluiting aftrek, behoort te blijven gelden, ook indien goederen worden uitgevoerd uit de Gemeenschap. Ik kan me dan ook niet vinden in de voormelde uitspraak van het Hof Arnhem.

### 30.13 BELASTE PRESTATIES PRIVÉGEBRUIK

In de vorige paragraaf ging het om het beperken van het recht op aftrek van btw. Het ging daar om kosten die geen strikt professioneel karakter hebben. Een andere methode dan het weigeren van het recht op aftrek van btw op kosten met een niet strikt professioneel karakter, om te bereiken dat bij vrijgestelde belastingplichtigen op dergelijke kosten btw drukt, is het gelijkstellen van bepaald gebruik van goederen en diensten met belaste prestaties. Met betrekking tot dienstverlening wijs ik in dit verband op art. 26 van de Btw-richtlijn. Op grond van dit artikel wordt met diensten verricht onder bezwarende titel gelijkgesteld, het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van btw is ontstaan en het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

Bepaalde handelingen kunnen met een levering worden gelijkgesteld. Zo kunnen de lidstaten op grond van art. 18 van de Btw-richtlijn onder andere het onder zich hebben van goederen door een belastingplichtige of zijn of haar rechthebbenden, wanneer deze zijn of haar belastbare economische activiteit beëindigt, gelijkstellen met een levering. Met deze bepaling wordt getracht te bereiken dat op consumptief verbruik btw drukt.

Op grond van art. 136 van de Btw-richtlijn is vrijgesteld de levering van goederen bij de aanschaf waarvan overeenkomstig art. 176 van de Btw-richtlijn het recht op aftrek van btw is uitgesloten.

In de vorige paragraaf ben ik ingegaan op goederen die worden uitgevoerd, waarbij in verband met die goederen kosten waren gemaakt waarop btw drukt die niet aftrekbaar is. De vraag die daar werd behandeld, was of btw behoort te blijven drukken als die goederen worden uitgevoerd. Indien er goederen worden uitgevoerd, kan het zijn dat de goederen worden uitgevoerd in verband met een levering. Het is lastig om situaties voor te stellen waarbij goederen worden uitgevoerd in verband met een prestatie die op grond van art. 18 of 26 van de Btw-richtlijn als belast wordt aangemerkt. Het lijkt mij dat als goederen zouden worden uitgevoerd in verband met een dergelijke levering of dienst, het verbruik van die levering of dienst nog niet in de Gemeenschap heeft plaatsgevonden, zodat er onvoldoende aanleiding is anders te handelen voor wat betreft de btw-druk bij uitvoer van goederen dan ik de door mij voorgestane handelswijze die ik in de eerdere paragrafen van dit hoofdstuk aan de orde heb gesteld.



In dit hoofdstuk is aan de orde gekomen in hoeverre op goederen die naar buiten de Gemeenschap worden gebracht daadwerkelijk btw drukt op grond van de regelgeving in de Btw-richtlijn en in hoeverre op goederen die naar buiten de Gemeenschap worden gebracht btw behoort te drukken. Het rechtskarakter van het btw-systeem bevat een aantal elementen dat niet in alle situaties dezelfde kant op wijst voor wat betreft het antwoord op de vraag of goederen ontdaan behoren te worden van btw-druk, als goederen naar buiten de Gemeenschap worden gebracht. Het vergt per groep van gevallen een afweging van de verschillende aspecten van het rechtskarakter om te bepalen of op goederen die naar buiten de Gemeenschap worden gebracht btw behoort te drukken. In dit hoofdstuk heb ik btw-druk op de uitvoer van goederen onderzocht aan de hand van drie verschillende categorieën van personen die goederen uitvoeren, te weten de uitvoer van goederen door belaste belastingplichtigen, door particulieren en door vrijgestelde belastingplichtigen.

Belaste belastingplichtigen kunnen en behoren, goederen die behoren tot het ondernemingsvermogen, vrij van btw-druk uitvoeren uit de Gemeenschap.

In de Btw-richtlijn is het ontdoen van goederen bij particulieren door middel van een vrijstelling vooral gekoppeld aan het plaatsvinden van een levering in verband waarmee de goederen worden uitgevoerd. Deze vrijstelling is bij goederen die door de afnemer worden verzonden of vervoerd niet van toepassing indien de afnemer is gevestigd op het grondgebied van de lidstaat waar de kosten worden gemaakt of bij bepaalde goederen.

Het ontdoen van goederen van btw-druk behoort mijns inziens in het btw-systeem, mede gelet op het indirecte karakter, in beginsel niet meer aan de orde te komen als de goederen eenmaal bij particulieren terecht zijn gekomen. Dit geldt niet voor de levering door een belastingplichtige aan een particulier. Bij het bepalen van dit standpunt heb ik in de beschouwing betrokken dat het btw-systeem doelmatig behoort te zijn. Omdat in het btw-systeem het verbruiksbelastingkarakter centraal staat, vind ik echter, dat particulieren ten aanzien van goederen waarover bij aanschaf van btw verschuldigd is geworden en die buiten het kader van een levering door een belastingplichtige worden uitgevoerd, een recht op teruggaaf van btw zouden behoren te hebben als het gaat om goederen die over een relatief lang tijdsbestek worden gebruikt, zoals duurzame gebruiksgoederen, of schilderijen. Ook bij toeristen zou geen btw op in de Gemeenschap aangeschafte en daarna uitgevoerde goederen behoren te drukken. Op deze punten sta ik aanpassing van de Btw-richtlijn voor.

Voor btw die drukt op goederen die door vrijgestelde belastingplichtigen zullen worden gebruikt voor handelingen buiten de Gemeenschap die in de lidstaat waar de btw wordt verschuldigd op de kosten voor aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen vrijgestelde prestaties zonder een recht op aftrek van btw zouden zijn, bestaat geen recht op aftrek van btw. Of er een recht op aftrek van btw bestaat bij een levering van goederen die in verband met de levering

worden uitgevoerd, indien het een levering betreft van goederen welke levering afgezien van het uitvoer karakter in de lidstaat waar kosten worden gemaakt waar btw over wordt verschuldigd zou zijn vrijgesteld zonder een recht op aftrek van btw, is nog onduidelijk. Ik heb in deze paragraaf aangegeven waarom het niet juist zou zijn als het HvJ zijn overwegingen uit het arrest in de zaak Eurodental Sàrl<sup>1688</sup> die zien op de intracommunautaire situatie zonder meer zou transponeren naar een soortgelijke motivering die ziet op de uitvoer van goederen. De intracommunautaire situatie is door het systeem van intracommunautaire transacties in combinatie met het ontbreken van een buitengrens een andere dan de uitvoersituatie.

Ik ben met betrekking tot de uitvoer van goederen door vrijgestelde belastingplichtigen, met name gelet op het verbruikskarakter van het btw-systeem, van mening dat goederen in beginsel vrij van btw-druk de Gemeenschap behoren te verlaten. Dit vergt voor wat betreft goederen die buiten de Gemeenschap worden gebruikt voor handelingen die in de Gemeenschap een vrijgestelde prestatie zonder een recht op aftrek zou zijn een aanpassing van art. 169 van de Btw-richtlijn.

Ten slotte heb ik de uitvoer van goederen behandeld in het licht van kostenaf-trekbeperkingen. Ik meen dat een beperking van het recht op aftrek van btw zoals die geldt op grond van het Besluit uitsluiting aftrek, behoort te blijven gelden, ook indien goederen worden uitgevoerd uit de Gemeenschap.

1688. HvJ 7 december 2006, nr. C-240/05 (Eurodental Sàrl), ECLI:EU:C:2006:763, V-N 2007/2.17.



## 31 *Bewijs van uitvoer van goederen*

### 31.1 INLEIDING

In hoofdstuk 27 ben ik ingegaan op vrijstellingen bij leveringen van goederen die worden uitgevoerd. Om van een dergelijke vrijstelling gebruik te kunnen maken moet bewijs worden geleverd van de uitvoer van de goederen. In dit hoofdstuk ga ik in op het bewijs van uitvoer van goederen. Na een inleiding ga ik in paragraaf 31.2 in op uitvoer van goederen, douanerechten en leveringen die samenhangen met intracommunautaire verwervingen. In paragraaf 31.3 ga ik in op bewijs bij leveringen die samenhangen met intracommunautaire verwervingen. In paragraaf 31.4 ga ik in op bewijs van de uitvoer van goederen. In paragraaf 31.5 volgt een samenvatting.

Bij het brengen van goederen naar buiten de Gemeenschap in verband met een levering geldt veelal een vrijstelling met een recht op aftrek van btw. In dit hoofdstuk beschrijf ik het bewijs dat benodigd is bij de uitvoer van goederen om gebruik te maken van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw.

Bij de beschrijving van het bewijs bij de uitvoer van goederen ga ik ook in op het bewijs bij intracommunautaire leveringen om gebruik te kunnen maken van de daarbij behorende vrijstelling met een recht op aftrek van btw. Inzicht in het benodigde bewijs bij intracommunautaire leveringen kan wellicht aanknopingspunten leveren voor het benodigde bewijs bij de uitvoer van goederen. Zowel bij intracommunautaire leveringen als bij uitvoer van goederen geldt immers veelal een vrijstelling met een recht op aftrek van btw voor goederen die een lidstaat, respectievelijk de Gemeenschap verlaten en is het de vraag hoe dat bewezen moet worden.

### 31.2 UITVOER VAN GOEDEREN, DOUANERECHTEN EN INTRACOMMUNAUTAIRE LEVERINGEN

Bij het bewijzen van het mogen toepassen van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw voor leveringen die samenhangen met intracommunautaire verwervingen, dient in het oog worden gehouden dat er verschillen bestaan tussen het systeem van leveringen die samenhangen met intracommunautaire verwervingen en de gang van zaken bij de uitvoer van goederen. Een belangrijk verschil is dat bij het intracommunautaire systeem twee lidstaten van de Gemeenschap zijn betrokken: de lidstaat waar de vrijstelling met een recht op aftrek van btw wordt toegepast en de lidstaat waar de intracommunautaire verwerving wordt aangegeven. Bij de uitvoer van goederen, evenals bij het binnenbrengen van

goederen in de Gemeenschap, zien de autoriteiten van de Europese Unie slechts één kant van het vervoer van de goederen, de aankomst of het vertrek.

Bij de intracommunautaire levering zijn beide kanten van het vervoer van de goederen zichtbaar in de Gemeenschap: de levering die samenhangt met de intracommunautaire verwerving en de intracommunautaire verwerving. Naar het oordeel van het HvJ in het arrest in de zaak *Teleos plc e.a.*<sup>1689</sup> vormen deze twee “in werkelijkheid één enkele economische verrichting”.

Bij de uitvoer van goederen is er vanuit het perspectief van de Gemeenschap slechts één lidstaat in beeld: de lidstaat waarvandaan de goederen naar buiten de Gemeenschap wordt gebracht.<sup>1690</sup> Het land waar de goederen naar toe worden gebracht ligt buiten het territoriale toepassingsgebied van het in de Gemeenschap geldende btw-systeem. Bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap doet zich een zelfde soort situatie voor daar er slechts één lidstaat in beeld is.<sup>1691</sup> Bij de intracommunautaire levering zijn dus vanuit het perspectief van de Gemeenschap twee lidstaten in beeld. Dit is een belangrijk verschil dat ervoor zorgt dat wat geldt voor een intracommunautaire situatie niet altijd één op één kan worden toegepast in een uitvoersituatie en omgekeerd.

In de procedure bij het HvJ in de zaak *Teleos plc e.a.*<sup>1692</sup> hadden de regeringen van het Verenigd Koninkrijk en van Italië voorgesteld de rechtspraak van het HvJ betreffende douanerechten, waarbij de importeur te goeder trouw toch douanerechten verschuldigd kan worden<sup>1693</sup> te transponeren op de intracommunautaire situatie bij de btw. Het HvJ overwoog:<sup>1694</sup>

“56. Zoals *Teleos e.a.* alsmede de Commissie terecht betogen en de advocaat-generaal in de punten 78 tot en met 82 van haar conclusie heeft opgemerkt, zijn de heffing van douanerechten over invoer van buiten de Europese Unie en de toepassing van de btw op een intracommunautaire verwerving geen vergelijkbare handelingen.

57. In de voor het intracommunautaire handelsverkeer geldende regeling wordt namelijk de verdeling van de fiscale bevoegdheden in de interne markt vastgelegd, en kunnen de belastingautoriteiten zich zowel tot de leverancier als tot de afnemer wenden om betaling van de btw te verkrijgen, terwijl in het gemeenschappelijke douanestelsel alleen bij de importeur rechten kunnen worden ingevorderd. Bijgevolg is de in punt 54 van onderhavig arrest aangehaalde rechtspraak niet transponeerbaar naar de zaak waarvan de verwijzende rechter kennis neemt.”

1689. HvJ 27 september 2007, nr. C-409/04 (*Teleos plc e.a.*), ECLI:EU:C:2007:548, BNB 2008/11 m.nt. Bijl, punt 23.

1690. En eventueel lidstaten waar de goederen doorheen worden vervoerd.

1691. Afgezien van lidstaten waar de goederen eventueel doorheen worden vervoerd.

1692. HvJ 27 september 2007, nr. C-409/04 (*Teleos plc e.a.*), ECLI:EU:C:2007:548, BNB 2008/11 m.nt. Bijl.

1693. HvJ 14 mei 1996, nrs. C-153/94 en C-204/94 (*Faroe Seafood Co. Ltd e.a.*), ECLI:EU:C:1996:198, Jur. blz. I-02465 en HvJ 17 juli 1997, nr. C-97/95 (*Pascoal & Filhos Ld<sup>o</sup>*), ECLI:EU:C:1997:370, Jur. blz. I-04209.

1694. HvJ 27 september 2007, nr. C-409/04 (*Teleos plc e.a.*), ECLI:EU:C:2007:548, BNB 2008/11 m.nt. Bijl, punten 56 en 57.

In voormeld arrest leidt het HvJ uit het slechts in één lidstaat betaling kunnen verkrijgen<sup>1695</sup> door de belastingautoriteiten af dat douanerechtspraak, inhoudende kort samengevat het verschuldigd zijn van douanerechten ook door een persoon die gebruik heeft gemaakt van valse certificaten maar zelf te goeder trouw is, niet transposeerbaar is naar de intracommunautaire verwerving. Bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap is voor de douanerechten veelal alleen de afnemer die de goederen binnenbrengt aan te spreken. Degene die de goederen uit een derde land exporteert, zal tenzij diegene ook de goederen in de Gemeenschap binnenbrengt, veelal niet in beeld zijn bij de douaneautoriteiten, althans zal het lastig zijn die persoon daadwerkelijk in de heffing van btw te betrekken. Als goederen in het vrije verkeer zijn gekomen dienen indien mogelijk de douanerechten en de btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen te zijn voldaan. Hiervoor is veelal slechts de afnemer aan te spreken.

Bij het brengen van goederen naar buiten de Gemeenschap kan de situatie anders liggen. Indien goederen naar buiten de Gemeenschap worden gebracht en er wordt niet voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw, lijkt het in beginsel veelal lastig de afnemer in de btw-heffing te betrekken. Indien niet wordt voldaan aan de voorwaarden voor het recht op aftrek van btw, zullen de goederen echter normaliter niet zijn gebracht naar buiten de Gemeenschap (anders zou er normaliter immers recht op de vrijstelling met een recht op aftrek van btw hebben bestaan),<sup>1696</sup> zodat de afnemer van de goederen, die de goederen in dat geval veelal in de Gemeenschap zal bezitten, in veel gevallen toch relatief gemakkelijker, zou moeten kunnen worden aangesproken dan in de invoersituatie de leverancier (bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap door de afnemer).

Bij de intracommunautaire levering en verwerving van goederen zijn er dus (ten minste) twee lidstaten in het spel. Hierbij kan in beginsel de keuze worden gemaakt de leverancier of de afnemer voor verschuldigde btw aan te spreken. Er kan dan bij de keuze van de verdeling van de verschuldigdheid van btw tussen leverancier en afnemer rekening worden gehouden met de goede trouw. Zo wordt indien de leverancier er te goeder trouw van uitging dat aan de voorwaarden van toepassing van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw is voldaan, maar de afnemer de goederen toch niet buiten de lidstaat bracht, de leverancier beschermd. In dat geval kan dan in beginsel de afnemer voor deze btw worden aangesproken.<sup>1697</sup>

<sup>1695</sup> Ik neem overigens aan dat het HvJ uitgaat van de veel voorkomende situatie waarbij de goederen in het kader van een levering worden ingevoerd en de afnemer de goederen binnenbrengt in de Gemeenschap. Als de leverancier in het kader van een levering goederen binnenbrengt in de Gemeenschap, zou immers zowel van de leverancier als van de afnemer betaling kunnen worden verkregen. De leverancier zal dan immers in beeld zijn bij de douaneautoriteiten.

<sup>1696</sup> Althans afhankelijk van wie de goederen uitvoert (de leverancier of de afnemer), de soort afnemer en de soort goederen.

<sup>1697</sup> Ik zie hier af van de mogelijkheid dat lidstaten in hun wetgeving wellicht onvoldoende maatregelen hebben opgenomen om deze aansprakelijkheid van de afnemer te realiseren.

In het later gewezen arrest in de zaak Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG<sup>1698</sup> geeft het HvJ ook een overweging inhoudende dat douanerechtspraak niet transposeerbaar is, maar daar legt het HvJ dit, anders dan in het hiervoor aangehaalde arrest in de zaak Teleos plc e.a.,<sup>1699</sup> uit aan de hand van verschillen in opzet en doel van het belastingstelsel. Naar het oordeel van het HvJ kan de rechtspraak op het gebied van douanerecht, volgens welke een marktdeelnemer die niet kan bewijzen dat aan de voorwaarden voor kwijtschelding van in- of uitvoerrecht is voldaan, ondanks zijn goede trouw de gevolgen daarvan moet dragen, niet worden toegepast op het gemeenschappelijk btw-stelsel gezien de verschillen in opzet, voorwerp en doel tussen dat stelsel en het communautair stelsel voor de heffing van douanerechten. Deze overwegingen lijken gelet op de tekst (“in- of uitvoerrecht”) niet alleen van toepassing bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, maar ook bij het brengen van goederen naar buiten de Gemeenschap.

Helaas licht het HvJ het verschil in opzet, voorwerp en doel niet nader toe. Ik zie namelijk nog niet zo heel duidelijk de verschillen in opzet, voorwerp en doel tussen het douanerechtstelsel en het btw-stelsel die een andere rechtspraak wat betreft de verschuldigdheid van btw bij ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en de verschuldigdheid van douanerechten zouden kunnen verklaren. Vanzelfsprekend is er, zoals hiervoor beschreven, een relevant verschil tussen het verschuldigd worden van douanerechten en het systeem van intracommunautair goederenverkeer (één staat tegenover twee lidstaten). In het arrest in de zaak Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG wordt door het HvJ echter overwogen dat de douanerechtspraak niet kan worden toegepast op de specifieke situatie van een belastingplichtige die onder het gemeenschappelijk btw-stelsel van de Zesde richtlijn valt, gezien de verschillen in opzet, voorwerp en doel tussen dat stelsel en het communautaire stelsel voor de heffing van douanerechten.

Het btw-stelsel lijkt soms soepel: als men kort gezegd de facturenstroom bijvoorbeeld maar weer herstelt door onterecht in rekening gebrachte btw via een herstellfactuur te corrigeren, is onterecht in rekening gebrachte btw niet langer verschuldigd, ook al is btw opzettelijk onterecht in rekening gebracht. Maar zowel in het btw-systeem als in het stelsel van douanerechten bespeur ik weinig soepelheid indien zich een belastbaar feit ter zake van het binnenbrengen van goederen heeft voorgedaan. Ter zake van een belastbaar feit blijven de douanerechten en de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen verschuldigd, afgezien van de mogelijkheden om in bepaalde omstandigheden teruggaaf of kwijtschelding te verlenen.

Ik zie geen verschillen in opzet, voorwerp of doel die voor mij voldoende verklaren waarom er verschil zou behoren te zijn tussen het stelsel van btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en het stelsel

<sup>1698</sup> HvJ 21 februari 2008, nr. C-271/06 (Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG), ECLI:EU:C:2008:105, V-N 2008/11.16.

<sup>1699</sup> HvJ 27 september 2007, nr. C-409/04 (Teleos plc e.a.), ECLI:EU:C:2007:548, BNB 2008/11 m.nt. Bijl.

van douanerechten wat betreft de bescherming van degene die te goeder trouw goederen binnenbrengt in de Gemeenschap, respectievelijk het douanegebied, met valse documenten betreffende de herkomst of oorsprong van goederen. Een interessant verschil is overigens dat er in het btw-systeem veel minder tariefverschillen zijn dan in het gemeenschappelijk douanetarief. Voor de btw is de oorsprong van goederen voor wat betreft het toe te passen tarief niet van belang. In zoverre hebben valse oorsprongscertificaten voor de btw veelal geen gevolgen gehad, anders dan in het douanerecht waar wellicht ten onrechte is geprofiteerd van een preferentieel douanetarief.

Een aan het voorgaande verwant verschil tussen de uitvoer van goederen en het systeem van intracommunautaire leveringen is dat er bij uitvoer van goederen een buitengrens wordt gepasseerd. Dit biedt bij de uitvoer van goederen de mogelijkheid voor het leveren van bewijs met behulp van door de douane afgestempelde documenten. In het intracommunautaire verkeer kunnen belastingplichtigen sinds het vervallen van de Europese binnengrenzen “niet langer steunen”<sup>1700</sup> op douanedocumenten en moet het bewijs met andere middelen worden geleverd. Afgezien van goederen die onder douanetoezicht staan, is er in het intracommunautaire verkeer geen rol voor de douaneautoriteiten.

Een ander meer relatief verschil tussen de intracommunautaire situatie en de uitvoer van goederen is dat in de intracommunautaire situatie meer dan bij de uitvoer van goederen van belang is wie er afneemt. Of er sprake is van een intracommunautaire verwerving hangt immers af van de categorie afnemers en kan ook afhangen van bepaalde drempelbedragen.

### 31.3 BEWIJS INTRACOMMUNAUTAIRE LEVERING

Voor een levering in verband met een intracommunautaire verwerving en een intracommunautaire verwerving is van belang dat er goederen worden geleverd, al dan niet op grond van een zogenoemde fictieve levering.<sup>1701</sup> Op de vereisten voor het bewijzen van een levering ga ik hier niet nader in. In het kader van het bewijs benodigd voor de vrijstelling met een recht op aftrek van btw bij de levering in verband met een intracommunautaire verwerving komt het voornamelijk op het bewijzen van twee andere aspecten aan.

Het HvJ heeft in het arrest *Teleos plc e.a.*<sup>1702</sup> overwogen dat: “de intracommunautaire levering eerst wordt vrijgesteld, wanneer de macht om als eigenaar te beschikken over het goed op de afnemer is overgegaan en de leverancier aantoonbaar dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en het grondgebied van de lidstaat van levering ingevolge deze verzending of dit vervoer fysiek heeft verlaten.” Aan toepassing van het beoordelen van de juistheid van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw wordt pas toegekomen als vaststaat dat er sprake is van een levering, de macht om als eigenaar over het goed te beschikken moet

1700. HvJ 27 september 2007, nr. C-409/04 (*Teleos plc e.a.*), ECLI:EU:C:2007:548, BNB 2008/11 m.nt. Bijl, punt 63.

1701. Zie paragraaf 7.4.2.

1702. HvJ 27 september 2007, nr. C-409/04 (*Teleos plc e.a.*), ECLI:EU:C:2007:548, BNB 2008/11 m.nt. Bijl.



dus zijn overgegaan. Voor de toepassing van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw is niet van belang of de overdracht van de macht om als eigenaar over het goed te beschikken in het land van verzending van, of aanvang van het vervoer van, de goederen dan wel daarbuiten plaatsvindt.<sup>1703</sup>

Advocaat-generaal Van Hilten<sup>1704</sup> merkt terecht op dat het HvJ zal hebben bedoeld, dat met betrekking tot het vervoer van de goederen als voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw voor een intracommunautaire levering (slechts) zal hebben te gelden, dat de goederen naar een andere lidstaat zijn vervoerd en daadwerkelijk de lidstaat van vertrek van de goederen hebben verlaten. Er geldt ook nog een nader te behandelen voorwaarde met betrekking tot de afnemer.

De leverancier moet dus aantonen dat de goederen naar een andere lidstaat zijn verzonden of vervoerd en het grondgebied van de lidstaat van levering dientengevolge fysiek hebben verlaten.<sup>1705</sup> Het daadwerkelijk fysiek verlaten van de goederen staat dus centraal.

Indien de afnemer een intracommunautaire verwerving heeft aangegeven kan dit een aanwijzing vormen voor de daadwerkelijke verplaatsing van de goederen buiten de lidstaat van verwerving. Een dergelijke aangifte heeft echter geen beslissende betekenis als bewijs dat het om een vrijgestelde levering in verband met een intracommunautaire verwerving gaat.<sup>1706</sup>

Bij afhaaltransacties, dat wil zeggen leveringen waarbij de afnemer op zich neemt de goederen naar buiten de lidstaat te vervoeren, heeft de leverancier minder controle op het daadwerkelijk fysiek verlaten van de goederen dan wanneer de leverancier de goederen zelf vervoert of laat vervoeren. In het Verslag aan de Raad en het Europees Parlement over de werking van de overgangsregeling voor intracommunautaire transacties, COM(94) def. van 23 november 1994, V-N 1995/767, onder B,<sup>1707</sup> gaat de Europese Commissie in op de problemen die dit geeft. De Commissie merkt in dit verband op:

“(…) Het is (...) onaanvaardbaar dat de vrijstelling of de belasting van een intracommunautaire goederenlevering afhangt van de persoon die zich belast met het vervoer van de geleverde goederen: dit is in strijd met de gelijkheid van behandeling van verkoopverrichtingen die plaats vinden onder gelijke omstandigheden en beperkt aanzienlijk de keuzemogelijkheden van de bedrijven ten aanzien van hun plaats van bevoorrading.”

1703. HR 13 maart 2009, nr. 43 265, ECLI:NL:HR:2009:BI4797, BNB 2009/122. De macht mag bij toepassing van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw niet aan een opvolgende afnemer worden overgedragen terwijl de goederen zich nog in het land van vertrek van de goederen bevinden, omdat in dat geval bij de eerste levering niet wordt voldaan aan de voorwaarde dat de goederen in verband met de levering naar een andere lidstaat worden vervoerd.

1704. Conclusie advocaat-generaal Van Hilten 28 maart 2008, nr. 43 945, ECLI:NL:PHR:2009:BC9544, gepubliceerd onder HR 9 oktober 2009, BNB 2009/302 m.nt. Bijl.

1705. HvJ 27 september 2007, nr. C-409/04 (Teleos plc e.a.), ECLI:EU:C:2007:548, BNB 2008/11 m.nt. Bijl.

1706. HvJ 27 september 2007, nr. C-409/04 (Teleos plc e.a.), ECLI:EU:C:2007:548, BNB 2008/11 m.nt. Bijl.

1707. Zoals geciteerd door advocaat-generaal Van Hilten in haar conclusie van 28 maart 2008, nr. 43 945, ECLI:NL:PHR:2009:BC9544, gepubliceerd onder HR 9 oktober 2009, BNB 2009/302 m.nt. Bijl, punt 6.5.5.

Bij afhaaltransacties geldt dat indien afnemers uiting hebben gegeven aan hun met objectieve gegevens ondersteunde voornemen om de goederen naar een andere lidstaat dan de lidstaat van levering te vervoeren en zich kenbaar hebben gemaakt met het door deze andere lidstaat toegekende btw-identificatienummer, het de leverancier vrij staat om de door de leverancier verrichte handelingen te beschouwen als intracommunautaire leveringen.<sup>1708</sup>

In Nederland heeft de staatssecretaris over afhaaltransacties regels gegeven in Mededeling 38.<sup>1709</sup>

In de memorie van toelichting van de Wet in verband met de afschaffing van de fiscale grenzen<sup>1710</sup> wordt ingegaan op een ABC-transactie waarbij B de goederen “af fabriek” levert aan C en waarbij de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken op dat moment overgaat op C. Vervolgens neemt C deze goederen mee naar Italië. De transactie tussen B en C is dan, zoals vermeld in de wetsgeschiedenis, een binnenlandse levering. De goederen verlaten immers Nederland niet in het kader van de ABC-transactie. Het lijkt mij dat deze benadering niet juist is. Er kan sprake zijn van een afhaaltransactie. Ik wijs mede naar paragraaf 27.2 waar ik ben ingegaan op leveranciers die ongewild worden betrokken in buitenland-avonturen.

Naast het bewijs dat de goederen de lidstaat fysiek moeten hebben verlaten moet de leverancier nog meer bewijzen. De leverancier moet namelijk bewijzen dat de goederen in de lidstaat van aankomst van de goederen zijn onderworpen aan heffing van btw ter zake van intracommunautaire verwerving van de goederen.<sup>1711</sup>

Voor het mogen toepassen van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw in verband met een levering in verband met een intracommunautaire verwerving is, zoals vermeld, vereist dat in een andere lidstaat een intracommunautaire verwerving aan btw is onderworpen. Of die andere intracommunautaire verwerving daadwerkelijk is aangegeven op aangifte is niet van doorslaggevend belang.<sup>1712</sup> Het is op grond van de Btw-richtlijn niet vereist dat de afnemer bekend is bij de belastingautoriteiten. De hoedanigheid van de afnemer moet worden

1708. HvJ 16 december 2010, nr. C-430/09 (Euro Tyre Holding BV), ECLI:EU:C:2010:786, BNB 2011/130 m.nt. Bijl. Over het te leveren bewijs voor het toepassen van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw bij intracommunautaire verwervingen is de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 25 mei 2012, nr. 11/00214, ECLI:NL:GHSE:2012:BW7153, V-N 2012/51.22, instructief.

1709. Besluit inzake de heffing van omzetbelasting met betrekking tot intracommunautaire leveringen, nr. DGB2002/4947M. In dit besluit gaat de staatssecretaris ook in op de door afnemers die de goederen naar een andere lidstaat brengen te gebruiken verklaring.

1710. Kamerstukken II, 1991/92, 22712, nr. 3, blz. 16-17.

1711. De in het hiervoor geciteerde punt 4.2 van het arrest in de zaak Teleos plc e.a. voor de vrijstelling genoemde vereisten zijn dus niet de enige vereisten. Zie over de vraag wie er intracommunautair kunnen verwerven paragraaf 9.2. In het arrest van het HvJ van 27 september 2012, nr. C-587/10 (Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)), ECLI:EU:C:2012:592, V-N 2012/53.17, punt 30, overwoog het HvJ dat de enige voorwaarden die mogen worden gesteld om een handeling als intracommunautaire levering of verwerving van goederen aan te merken de voorwaarden zijn met betrekking tot de hoedanigheid van belastingplichtige, de overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken en de fysieke verplaatsing van de goederen van een lidstaat naar een andere.

1712. HR 18 juni 2004, nr. 38 783, ECLI:NL:HR:2004:AN8721, BNB 2004/316 m.nt. Bijl.

bewezen, de identiteit hoeft niet te worden bewezen. De aanwezigheid van een correct btw-identificatienummer is op grond van de Btw-richtlijn geen constitutieve voorwaarde voor toepassing van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw bij intracommunautaire leveringen. Het Hof Den Bosch<sup>1713</sup> nam in de uitspraak die nadat tegen de uitspraak beroep in cassatie was ingesteld heeft geleid tot het arrest van de Hoge Raad gepubliceerd in BNB 2009/242,<sup>1714</sup> bijvoorbeeld aan dat de omstandigheid dat facturen niet zijn gesteld ten name van de ondernemer die ter zake van de intracommunautaire verwerving belastingplichtig is en niet het btw-identificatienummer is vermeld aan de terechte toepassing van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw niet afdoet.

De belastingautoriteiten mogen overigens wel voorschrijven dat het btw-identificatienummer van de afzender moet worden verstrekt.

In de zaak R.<sup>1715</sup> handelde het om een levering vanuit een lidstaat die verlangde dat de leverancier beschikte over het btw-identificatienummer van de afnemer. Het HvJ overwoog dat de lidstaat de vrijstelling mocht weigeren bij niet-nakoming van de verplichting om te beschikken over het btw-identificatienummer van de afnemer. De verplichting heeft namelijk een afschrikkende werking die beoogt de doeltreffendheid te waarborgen en alle fraude en belastingontwijking te voorkomen.

Het btw-identificatienummer biedt de mogelijkheid om aannemelijk te maken dat de goederen in de lidstaat van aankomst van de goederen moeten zijn onderworpen aan de heffing van belasting ter zake van intracommunautaire verwerving van de goederen.<sup>1716</sup> De afnemer zal zijn of haar btw-identificatienummer normaliter doorgeven aan de leverancier. De leverancier kan het nummer, althans in Nederland, ook via internet bij de belastingautoriteiten verifiëren.

De vrijstelling mag echter niet worden geweigerd louter wegens het niet-naleven van deze verplichting wanneer de leverancier, te goeder trouw handelend en na alles te hebben gedaan wat redelijkerwijs van de leverancier kan worden verlangd, het btw-identificatienummer niet kan opgeven en bovendien aanwijzingen verstrekt waaruit op afdoende wijze kan blijken dat de afnemer een belastingplichtige is die bij de betrokken handeling als zodanig handelt.<sup>1717</sup>

Bij het bewijs dat de goederen in een andere lidstaat zijn onderworpen aan een intracommunautaire verwerving kan de aard en mijns inziens ook de hoeveelheid van de goederen van belang zijn. Bij goederen die naar hun aard zijn

1713. Hof 's-Hertogenbosch 15 augustus 2005, nr. 01/03756, ECLI:NL:GHSHE:2005:AU2654, V-N 2005/57.1.12.

1714. HR 26 juni 2009, nr. 42 615, ECLI:NL:HR:2009:BD1510, BNB 2009/242.

1715. HvJ 7 december 2010, nr. C-285/09 (R.), ECLI:EU:C:2010:742, V-N 2011/2.11.

1716. Vergelijk Kamerstukken II, 1991/92, 22712, nr. 3, blz. 10-11.

1717. HvJ 27 september 2012, nr. C-587/10 (Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)), ECLI:EU:C:2012:592, V-N 2012/53.17.

bestemd voor een economische activiteit lijkt het bewijs eenvoudiger te leveren dan voor andere goederen.<sup>1718</sup>

Uit het arrest van de Hoge Raad gepubliceerd in BNB 2003/267 m.nt. Feteris<sup>1719</sup> volgt wat in ieder geval toereikend bewijs van het vervoer is. In ieder geval voldoende voor het aantonen van het vervoer zijn “kopieën van de op de transacties betrekking hebbende facturen, CMR-vrachtbrieven, pakbonnen, betalingsbewijzen, kopiefacturen waarop voor ontvangst is getekend, alsmede een verklaring van de vervoersonderneming”.

Uit het arrest van de Hoge Raad gepubliceerd in BNB 1998/275 m.nt. Feteris<sup>1720</sup> volgt dat als de belastingautoriteiten de administratie in beslag hebben genomen en niet hebben geretourneerd en er kennelijk voor belanghebbende geen mogelijkheid tot inzage is geweest, de bewijslast verandert. Het in beslag genomen zijn van de administratie is echter niet de standaardsituatie bij leveringen in verband met intracommunautaire verwervingen.

Uit het arrest van het HvJ in de zaak Albert Collée<sup>1721</sup> volgt dat een lidstaat bij een levering in verband met een intracommunautaire verwerving die daadwerkelijk heeft plaatsgevonden, de vrijstelling met een recht op aftrek van btw moet verlenen. Wanneer onmiskenbaar een levering in verband met een intracommunautaire verwerving is verricht, moet wanneer aan de materiële voorwaarden is voldaan vrijstelling van belasting worden verleend, zelfs wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten, zoals bij het niet-tijdig leveren van bewijs. Dit is slechts anders wanneer de schending van dergelijke formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan zou hebben verhinderd. Een intracommunautaire levering die aanvankelijk bewust is achtergehouden voor de autoriteiten komt in aanmerking voor de vrijstelling met een recht op aftrek van btw, tenzij er gevaar bestaat voor verlies van belastinginkomsten en de belastingplichtige dit gevaar niet volledig heeft geëlimineerd. In het arrest van het HvJ van 18 november 2010 in de zaak X<sup>1722</sup> heeft het HvJ betreffende de voorwaarden voor de vrijstelling met een recht op aftrek van btw overwogen, dat de kwalificatie of er sprake is van een levering in verband met een intracommunautaire verwerving niet kan afhangen van de inachtneming van een nationaal vastgelegde termijn.

Aan art. 12 van het Uitvoeringsbesluit is, kennelijk naar aanleiding van de procedure die leidde tot het arrest van de Hoge Raad gepubliceerd in BNB 2004/316 m.nt. Bijl,<sup>1723</sup> toegevoegd dat het nultarief pas van toepassing kan zijn als de leverancier beschikt over het btw-identificatienummer van de afnemer. Ver-

1718. HvJ 27 september 2012, nr. C-587/10 (Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)), ECLI:EU:C:2012:592, V-N 2012/53.17, punt 53.

1719. HR 18 april 2003, nr. 37 790, ECLI:NL:HR:2003:AF7495, BNB 2003/267 m.nt. Feteris, punten 3.2.1 en 3.2.4.

1720. HR 6 mei 1998, nr. 33 168, ECLI:NL:HR:1998:AA2506, BNB 1998/275 m.nt. Feteris.

1721. HvJ 27 september 2007, nr. C-146/05 (Albert Collée), ECLI:EU:C:2007:549, BNB 2008/12 m.nt. Bijl.

1722. HvJ 18 november 2010, nr. C-84/09 (X), ECLI:EU:C:2010:693, V-N 2010/62.20.

1723. HR 18 juni 2004, nr. 38 783, ECLI:NL:HR:2004:AN8721, BNB 2004/316 m.nt. Bijl.

vloed<sup>1724</sup> acht art. 12 van het Uitvoeringsbesluit terecht onverbindend gelet op punt 31 van het arrest van het HvJ in de zaak Albert Collée: “Bijgevolg vereist (...) het beginsel van fiscale neutraliteit, nu (...) blijkt dat onmiskenbaar een intracommunautaire levering is verricht, dat wanneer aan de materiële voorwaarden is voldaan, de btw-vrijstelling wordt verleend, zelfs wanneer de belastingplichtigen niet voldoen aan bepaalde formele vereisten.”<sup>1725</sup>

Uit het arrest van het HvJ in de zaak R.<sup>1726</sup> volgt dat indien een intracommunautaire goederenlevering weliswaar heeft plaatsgevonden, maar de leverancier bij de levering de identiteit van de echte verkrijger heeft verborgen om deze in de gelegenheid te stellen de btw te ontduiken, de lidstaat van vertrek van de goederen toch, ondanks het arrest van het HvJ in de zaak Albert Collée,<sup>1727</sup> mag weigeren vrijstelling te verlenen voor deze transactie. Het arrest van het HvJ in de zaak R. is ook opvallend gelet op het arrest van het HvJ in de zaak Twoh International BV<sup>1728</sup> waarin de vrijstelling met een recht op aftrek van btw werd toegekend aan verborgen gehouden leveringen.

Het HvJ overweegt dat een belastingplichtige die deelneemt aan fraude zich niet kan beroepen op het beginsel van fiscale neutraliteit, het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel.<sup>1729</sup> Dit arrest is gelet op het arrest van het HvJ in de zaken Axel Kittel en Recolta Recycling SPRL<sup>1730</sup> opvallend, omdat uit dat arrest juist lijkt voort te vloeien dat bij fraude het leveringskarakter ontbreekt en er geen sprake is van een levering of van een economische activiteit. Daarvan uitgaande ligt het niet voor de hand dat R. (de hoofdrolspeler in de feiten die ten grondslag liggen aan het gelijknamige arrest) vanwege de levering btw wordt verschuldigd. Het zou daarvan uitgaande bij het constateren van fraude consequenter zijn geweest aan R. de aftrek van btw te weigeren. Ik ben geen voorstander van het ontkennen van het leveringskarakter aan een levering alleen omdat fraude heeft plaatsgevonden. R. heeft immers daadwerkelijk goederen geleverd, de goederen zijn althans van R. afkomstig en in Portugal terecht gekomen.

In geval van btw-belastingfraude door een belastingplichtige is er gelet op het arrest van het HvJ in de gevoegde zaken Axel Kittel en Recolta Recycling SPRL,<sup>1731</sup> bij die belastingplichtige zelfs geen sprake meer van een door die belasting-

1724. Vervloed 2011, blz. 184 en 190-191.

1725. HvJ 27 september 2007, nr. C-146/05 (Albert Collée), ECLI:EU:C:2007:549, BNB 2008/12 m.nt. Bijl.

1726. HvJ 7 december 2010, nr. C-285/09 (R.), ECLI:EU:C:2010:742, V-N 2011/2.11.

1727. HvJ 27 september 2007, nr. C-146/05 (Albert Collée), ECLI:EU:C:2007:549, BNB 2008/12 m.nt. Bijl, punt 31.

1728. HvJ 27 september 2007, nr. C-184/05 (Twoh International BV), ECLI:EU:C:2007:550, BNB 2008/13 m.nt. Bijl.

1729. HvJ 7 december 2010, nr. C-285/09 (R.), ECLI:EU:C:2010:742, V-N 2011/2.11, punt 55. Naar het oordeel van het HvJ mag de vrijstelling in geval van fraude afhankelijk worden gesteld van de voorwaarde dat de verkoper te goeder trouw was en dat de verkoper dus niet wist of had moeten weten dat de afnemer fraude heeft gepleegd, HvJ 6 september 2012, nr. C-273/11 (Mecsek-Gabona Kft), ECLI:EU:C:2012:547, V-N 2012/47.16, punten 50-51.

1730. HvJ 6 juli 2006, nrs. C-439/04 en C-440/04 (Axel Kittel en Recolta Recycling SPRL), ECLI:EU:C:2006:446, V-N 2006/42.13.

1731. HvJ 6 juli 2006, nrs. C-439/04 en C-440/04 (Axel Kittel en Recolta Recycling SPRL), ECLI:EU:C:2006:446, V-N 2006/42.13.

plichtige verrichte levering en van een economische activiteit.<sup>1732</sup> Doordat er geen levering is kan de vrijstelling met een recht op aftrek van btw niet meer worden toegepast en is er ook geen recht op aftrek van de btw bij degene die dus btw-technisch uiteindelijk niet levert (er is immers geen economische activiteit) en bij degene die bij een (binnenlandse) levering btw in rekening gebracht krijgt. Advocaat-generaal Van Hilten heeft moeite met het weigeren van aftrek van btw bij de afnemer indien de afnemer weet dat de leverancier de verschuldigde btw niet zal voldoen op aangifte.<sup>1733</sup> Advocaat-generaal Van Hilten zou meer een voorkeur hebben gehad voor een verleggingsregeling, dan wel een regeling op grond waarvan de afnemer hoofdelijk aansprakelijk wordt gesteld voor de voldoening van de verschuldigde btw ter zake van de levering.

Advocaat-generaal Van Hilten merkt op, dat er in de zaak R. btw blijft drukken in een land waar de goederen niet worden verbruikt. De heffing van btw krijgt dan volgens advocaat-generaal Van Hilten een strafkarakter.

De belastingautoriteiten hebben gelet op het arrest van het HvJ in de zaak Twoh International BV<sup>1734</sup> geen onderzoeksplicht om bij andere lidstaten informatie in te winnen om het bewijs van een intracommunautaire transactie te leveren. Indien er echter in het kader van de intracommunautaire transactie een inlichtingenuitwisseling is geweest met een andere lidstaat, dan dient het resultaat van die inlichtingenuitwisseling door de belastingautoriteiten in de procedure te worden ingebracht.<sup>1735</sup>

Op grond van art. 12 van de Uitvoeringsbeschikking moet de toepasselijkheid van het nultarief blijken uit boeken en bescheiden. Dit sluit de toepassing van ander dan schriftelijk bewijs uit. Advocaat-generaal Wattel<sup>1736</sup> betoogt mijns inziens terecht met een beroep op het arrest van het HvJ in de zaak SpA San Giorgio<sup>1737</sup> en de daarop gevolgde inbreukprocedure die leidde tot het arrest van het HvJ in de zaak Commissie/Italië,<sup>1738</sup> dat weliswaar voor vrijstelling of teruggaaf overtuigend bewijs mag worden geëist, maar dat dit geen categorische uitsluiting van bepaalde vormen van bewijs of andere onevenredige belemmeringen dan wel discriminaties mag meebrengen.

Het HvJ heeft in het arrest in de zaak Albert Collée<sup>1739</sup> overwogen dat geen enkele bepaling van de Zesde richtlijn betrekking heeft op de door belanghebbende te leveren bewijzen dat de goederen het grondgebied van de lidstaat van levering

1732. Voor kritiek op deze benaderingswijze van het HvJ waarbij de belastingfraudeur de status van belastingplichtige wordt onthouden, zie Wolf 2010, blz. 122-128.

1733. Conclusie advocaat-generaal Van Hilten 19 april 2012, gezamenlijke bijlage bij de conclusies met nummers 11/01551, 11/01594, 11/01624, 11/01653 en 11/02825, ECLI:NL:PHR:2013:BW5378, punt 4.4.10.

1734. HvJ 27 september 2007, nr. C-184/05 (Twoh International BV), ECLI:EU:C:2007:550, BNB 2008/13 m.nt. Bijl.

1735. HR 9 juli 1999, nr. 34 308, ECLI:NL:HR:1999:AA2823, BNB 1999/375 m.nt. Van Hilten.

1736. Conclusie advocaat-generaal Wattel 6 mei 2002, nr. 36 622, ECLI:NL:PHR:2002:AE4369, gepubliceerd onder HR 20 december 2002, BNB 2003/101 m.nt. Bijl.

1737. HvJ 9 november 1983, nr. 199/82 (SpA San Giorgio), ECLI:EU:C:1983:318, Jur. blz. 03595.

1738. HvJ 24 maart 1988, nr. 104/86 (Commissie/Italië), ECLI:EU:C:1988:171, Jur. blz. 01799.

1739. HvJ 27 september 2007, nr. C-146/05 (Albert Collée), ECLI:EU:C:2007:549, BNB 2008/12 m.nt. Bijl.

fysiek hebben verlaten.<sup>1740</sup> De lidstaten mogen voorwaarden vaststellen. Voorts kunnen de lidstaten verplichtingen met betrekking tot de boekhouding vaststellen en andere verplichtingen voorschrijven noodzakelijk ter waarborging van de juiste heffing en de voorkoming van fraude. De bewijzen hoeven niet aan speciale voorwaarden te voldoen. Het woord “blijkt” in art. 12 van de Uitvoeringsbeschikking moet naar het oordeel van de Hoge Raad zo worden uitgelegd dat moet worden aangetoond dat aan de voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling wordt voldaan.<sup>1741</sup>

Als de toepassing van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw is aangetoond met documenten die achteraf vals blijken, dan wordt de leverancier gevrijwaard van naheffing van btw ter zake van de levering, indien hij of zij te goeder trouw heeft gehandeld en dus niet bij de belastingfraude was betrokken.<sup>1742</sup> Van de leverancier wordt wel verwacht dat hij of zij alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn of haar vermogen ligt om ervoor te zorgen dat de leverancier door zijn of haar levering niet bij een dergelijke fraude betrokken raakt.<sup>1743</sup> Het HvJ overweegt in het arrest in de zaak *Teleos plc e.a.*<sup>1744</sup> dat in de lidstaat van levering de btw dient te worden betaald door de afnemer, indien de leverancier aan zijn verplichtingen om bewijs te leveren heeft voldaan, terwijl de afnemer zijn of haar contractuele verplichting tot verzending of vervoer van de goederen buiten de lidstaat van levering niet is nagekomen. De leverancier heeft dan dus recht op toepassing van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw, de verschuldigde btw dient door de afnemer te worden betaald, aldus volgt uit deze rechtsoverweging van het HvJ.

In Nederland kan hierbij art. 20, tweede lid, tweede volzin, van de AWR als rechtsgrond worden gehanteerd. De zogenoemde “zorgvuldige koopman” wordt wat betreft de toepassing van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw voor intracommunautaire leveringen beschermd, aldus volgt uit de rechtspraak van het HvJ.<sup>1745</sup> Deze bescherming geldt ook als er elders in de handelsketen fraude plaatsvindt waar de belastingplichtige niets van wist of behoorde te weten.<sup>1746</sup>

1740. Uit rechtspraak van het HvJ volgt dat moet worden aangetoond dat de goederen fysiek de lidstaat van aanvang van het vervoer hebben verlaten. HR 16 mei 2008, nr. 40 036, ECLI:NL:HR:2008:BD1604, BNB 2008/199 m.nt. Bijl.

1741. HR 16 mei 2008, nr. 40 036, ECLI:NL:HR:2008:BD1604, BNB 2008/199 m.nt. Bijl.

1742. HvJ 27 september 2007, nr. C-409/04 (*Teleos plc e.a.*), ECLI:EU:C:2007:548, BNB 2008/11 m.nt. Bijl.

1743. HvJ 27 september 2007, nr. C-409/04 (*Teleos plc e.a.*), ECLI:EU:C:2007:548, BNB 2008/11 m.nt. Bijl.

1744. HvJ 27 september 2007, nr. C-409/04 (*Teleos plc e.a.*), ECLI:EU:C:2007:548, BNB 2008/11 m.nt. Bijl, punt 67.

1745. Vergelijk conclusie advocaat-generaal Van Hilten 19 april 2012, gemeenschappelijke bijlage bij de conclusies met nummers 11/01551, 11/01594, 11/01624, 11/01653 en 11/02825, ECLI:NL:PHR:2013:BW5378, punt 4.2 van de gemeenschappelijke bijlage.

1746. HvJ 12 januari 2006, nrs. C-354/03, C-355/03 en C-484/03 (*Optigen Ltd e.a.*), ECLI:EU:C:2006:16, V-N 2006/7.20, HvJ 11 mei 2006, nr. C-384/04 (*Federation of Technological Industries e.a.*), ECLI:EU:C:2006:309, V-N 2006/27.14, HvJ 6 juli 2006, nrs. C-439/04 en C-440/04 (*Axel Kittel en Recolta Recycling SPRL*), ECLI:EU:C:2006:446, V-N 2006/42.13, HvJ 27 september 2007, nr. C-409/04 (*Teleos plc e.a.*), ECLI:EU:C:2007:548, BNB 2008/11 m.nt. Bijl en HvJ 21 februari 2008, nr. C-271/06 (*Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG*), ECLI:EU:C:2008:105, V-N 2008/11.16.

### 31.4 BEWIJS UITVOER VAN GOEDEREN

Uitvoer van goederen kenmerkt zich in verhouding tot de intracommunautaire levering van goederen vooral door het gegeven dat de goederen een buitengrens passeren waardoor er bewijs door middel van douanedocumenten mogelijk is en door het gegeven dat het lastiger is om in plaats van de leverancier de afnemer aan te spreken indien de vrijstelling met een recht op aftrek van btw ten onrechte zou zijn toegepast.

In veel arresten die zien op vrijstellingen wordt door het HvJ in zijn arresten veelal benadrukt dat de vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd, aangezien zij een uitzondering vormen op het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke levering van goederen en elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.<sup>1747</sup> Bij een vrijstelling in verband met uitvoer wordt weliswaar afgeweken van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke levering en elke dienst die door een belastingplichtige, maar is een strikte uitleg mijns inziens niet aangewezen. Het gaat er bij de vrijstellingen van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b, van de Btw-richtlijn om dat de goederen door of voor rekening van de verkoper of de afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap. Als dat bewijs kan worden geleverd bestaat er in beginsel recht op een vrijstelling met recht op aftrek van btw. Een strikte uitleg bij vrijstellingen lijkt meer aangewezen als het gaat om de vrijstellingen van art. 132 van de Btw-richtlijn en aan de orde is welke prestaties wel onder een vrijstelling vallen en welke niet.

Van belang voor het onderzoek naar btw bij uitvoer van goederen is hoe de uitvoer van goederen moet worden aangetoond. Op grond van art. 131 van de Btw-richtlijn is de vrijstelling bij uitvoer van goederen van toepassing onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstelling te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.

In art. 241 van de Btw-richtlijn wordt voorgeschreven dat iedere belastingplichtige een boekhouding moet voeren die voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken.

Voor wat betreft de levering in verband met uitvoer en de levering in verband met een intracommunautaire verwerving geldt in Nederland voor toepassing van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw dat op grond van art. 12 van het Uitvoeringsbesluit de toepasselijkheid van de vrijstelling uit boeken en bescheiden moet blijken.

1747. Bijvoorbeeld HvJ 18 oktober 2007, nr. 97/06 (Navicon SA), ECLI:EU:C:2007:609, V-N 2007/49.21, punten 21 en 22.



Uit de arresten in de zaken *Teleos plc e.a.*<sup>1748</sup>, *Twoh International BV*<sup>1749</sup> en *R.*<sup>1750</sup> blijkt dat een levering in verband met een intracommunautaire verwerving is vrijgesteld, als de macht om als eigenaar over het goed te beschikken is overgedragen en de leverancier aantoonbaar dat het goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en het goed het grondgebied van de lidstaat van levering ingevolge deze verzending of dit vervoer fysiek heeft verlaten. Ook moet in de lidstaat van aankomst het belastbare feit van de intracommunautaire verwerving zich voordoen. Bij de uitvoer van goederen moet worden bewezen dat de goederen de buitengrens passeren. Bij de buitengrens zijn douaneautoriteiten zodat bewijs mede zal kunnen worden geleverd aan de hand van douanedocumenten.

Het HvJ heeft in het arrest in de zaak *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG*,<sup>1751</sup> overwogen dat art. 15, onderdeel 2, van de Zesde Richtlijn zich er niet tegen verzet dat een lidstaat de vrijstelling verleent, wanneer de voorwaarden voor een dergelijke vrijstelling niet zijn vervuld, veroorzaakt door frauduleus handelen van derden waarop de leverancier geen enkele invloed heeft en de leverancier alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van de leverancier kan worden verlangd om te zorgen, dat deze niet betrokken raakt bij belastingfraude. Overigens lijkt een belastingfraude vergelijkbaar met een belastingfraude zoals die zich voordeed in de feitelijke gang van zaken die ten grondslag lag aan het arrest van het HvJ in de zaak *R.*<sup>1752</sup> zich bij uitvoer van goederen niet te kunnen voordoen. Die fraude hing samen met de werking van het intracommunautaire systeem waarbij onder andere geen intracommunautaire verwervingen werden aangegeven in het land van aankomst van de goederen. Bij de uitvoer van goederen maakt het voor de btw in beginsel niet uit wat er in het derde land, waar de goederen wordt binnengebracht met de goederen gebeurt op het gebied van de heffing van belasting.<sup>1753</sup> De enige fraude die zich bij daadwerkelijke uitvoer van de goederen lijkt te kunnen voordoen, is als goederen na de uitvoer van de goederen weer feitelijk worden ingevoerd zonder de goederen regelmatig in te voeren. De fraude zit dan echter bij het latere binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap, niet zozeer in de uitvoer van goederen (waar dan hooguit een soort kwade trouw zou zijn vast te stellen).

Hoewel accijnzen buiten dit onderzoek vallen, vestig ik de aandacht op het arrest van de Hoge Raad gepubliceerd in BNB 2006/151 m.nt. Sio.<sup>1754</sup> In dat arrest is door de Hoge Raad betreffende de uitvoer van accijnsgoederen overwogen dat een uitslag van accijnsgoederen niet kan worden geconstateerd op grond van de enkele omstandigheid dat de vergunninghouder niet beschikt over het

1748. HvJ 27 september 2007, nr. C-409/04 (*Teleos plc e.a.*), ECLI:EU:C:2007:548, BNB 2008/11 m.nt. Bijl.

1749. HvJ 27 september 2007, nr. C-184/05 (*Twoh International BV*), ECLI:EU:C:2007:550, BNB 2008/13 m.nt. Bijl.

1750. HvJ 7 december 2010, nr. C-285/09 (R.), ECLI:EU:C:2010:742, V-N 2011/2.11.

1751. HvJ 21 februari 2008, nr. C-271/06 (*Netto supermarkt GmbH & Co. OHG*), ECLI:EU:C:2008:105, V-N 2008/11.16.

1752. HvJ 7 december 2010, nr. C-285/09 (R.), ECLI:EU:C:2010:742, V-N 2011/2.11.

1753. Behalve bij het belastbare feit dat voor de douanerechten en voor de btw kan optreden op grond van art. 216 van het CDW.

1754. HR 27 januari 2006, nr. 39 810, ECLI:NL:HR:2006:AV0398, BNB 2006/151 m.nt. Sio.

geleidedocument, voorzien van de vereiste aantekening. Die omstandigheid sluit, gezien bijvoorbeeld de mogelijkheid dat bij de verzending van het accijnsgeleidedocument een fout is gemaakt door de douaneautoriteiten, immers niet uit dat de goederen bij het kantoor van uitgang zijn aangebracht en naar een derde land zijn gebracht. Het gebracht zijn van goederen naar een derde land kan in overeenstemming met het verdedigingsbeginsel ook op een andere wijze worden aangetoond. Indien voormelde omstandigheid zich voordoet kan de inspecteur, indien de in art. 3, derde lid, van het Uitvoeringsbesluit accijns<sup>1755</sup> bedoelde melding is gedaan, pas tot een uitslag van goederen constateren, nadat de inspecteur aan de hand van de door belanghebbende verstrekte gegevens heeft vastgesteld, dat de goederen niet bij het kantoor van uitgang zijn aangebracht. Indien de melding als bedoeld in art. 3, derde lid, van het Uitvoeringsbesluit accijns niet is gedaan, moet het bewijs dat de goederen naar een derde land zijn gebracht, zonder meer door de vergunninghouder worden geleverd, waartoe dient te worden bewezen dat de goederen bij het kantoor van uitgang zijn aangebracht dan wel, bij gebreke daarvan, aan boord zijn gebracht en gebleven van een zeeschip of van een vliegtuig, dat de Gemeenschap heeft verlaten dan wel dat de goederen anderszins de Gemeenschap hebben verlaten.

In de Nederlandse regelgeving<sup>1756</sup> is bepaald dat voor het kunnen hanteren van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw in verband met de uitvoer van goederen bij achtereenvolgende leveringen, die plaatsvinden ingeval door meer dan één persoon overeenkomsten worden gesloten, met de verplichting tot levering van eenzelfde goed, dat vervolgens door de eerste persoon rechtstreeks aan de laatste afnemer buiten de Gemeenschap of in een entrepot wordt afgeleverd, door iedere afnemer, behalve de buitenlandse, aan zijn leverancier een schriftelijke opdracht tot uitvoer van de goederen uit de Gemeenschap of tot plaatsing onder het stelsel van douane-entrepots moet worden overgelegd. Deze verklaring staat bekend als de zogenoemde Benedictusverklaring. In paragraaf 10.3.4 ben ik op deze verklaring ingegaan.

Op grond van art. 147 van de Btw-richtlijn wordt het bewijs van uitvoer van goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers geleverd door middel van een factuur of van een in de plaats daarvan komen bewijsstuk, voorzien van het visum van het douanekantoor van uitgang uit de Gemeenschap.

De goederen kunnen zoals vermeld in paragraaf 6.3.9 bij een bepaald douanekantoor onder de regeling uitvoer worden geplaatst. Dit kantoor is het kantoor van uitvoer. Vervolgens kunnen de goederen onder dekking van de aangifte worden vervoerd naar een ander douanekantoor, bijvoorbeeld in een andere lidstaat, het zogenoemde kantoor van uitgang, en vandaar daadwerkelijk worden uitgevoerd. Het kantoor van uitgang geeft een bericht aan het kantoor van uitvoer. Na dat bericht zijn de goederen douane-technisch uitgevoerd. In het btw-

1755. Besluit van 20 december 1991, Stb. 1991, 754, tot vaststelling van het Uitvoeringsbesluit accijns.

Dit besluit is een aantal maal gewijzigd.

1756. Art. 12, tweede lid, aanhef en onderdeel d, van het Uitvoeringsbesluit.

systeem moet worden aangetoond dat de goederen de Gemeenschap hebben verlaten.

### 31.5 SAMENVATTING

Bij de uitvoer van goederen is er vanuit het perspectief van de Gemeenschap slechts één lidstaat in beeld: de lidstaat waarvandaan de goederen naar buiten de Gemeenschap wordt gebracht. Bij de intracommunautaire levering zijn dus vanuit het perspectief van de Gemeenschap twee lidstaten in beeld. Dit is een belangrijk verschil, dat ervoor zorgt dat wat geldt voor een intracommunautaire situatie niet altijd één op één kan worden toegepast in een uitvoersituatie, en omgekeerd.

Het HvJ geeft in zijn arrest in de zaak Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG<sup>1757</sup> een overweging inhoudende dat douanerechtspraak niet transponeerbaar is. Naar het oordeel van het HvJ kan de rechtspraak op het gebied van douanerecht, volgens welke een marktdeelnemer die niet kan bewijzen dat aan de voorwaarden voor kwijtschelding van in- of uitvoerrecht is voldaan, ondanks zijn goede trouw de gevolgen daarvan moet dragen, niet worden toegepast op het gemeenschappelijk btw-stelsel gezien de verschillen in opzet, voorwerp en doel tussen dat stelsel en het communautair stelsel voor de heffing van douanerechten. Deze overwegingen lijken gelet op de tekst van de overweging van het HvJ (“in- of uitvoerrecht”) niet alleen van toepassing bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, maar ook bij het brengen van goederen naar buiten de Gemeenschap.

Een aan het voorgaande verwant verschil tussen de uitvoer van goederen en het systeem van intracommunautaire leveringen is dat er bij uitvoer van goederen een buitengrens wordt gepasseerd. Dit biedt bij de uitvoer van goederen de mogelijkheid voor het leveren van bewijs met behulp van door de douane afgestempelde documenten.

Een ander meer relatief verschil tussen de intracommunautaire situatie en de uitvoer van goederen is dat in de intracommunautaire situatie meer dan bij de uitvoer van goederen van belang is wie er afneemt.

Voor een levering in verband met een intracommunautaire verwerving en een intracommunautaire verwerving is van belang dat er goederen worden geleverd, al dan niet op grond van een zogenoemde fictieve levering. Aan toepassing van het beoordelen van de juistheid van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw wordt pas toegekomen als vaststaat dat er sprake is van een levering, de macht om als eigenaar over het goed te beschikken moet dus zijn overgegaan. De leverancier moet bovendien aantonen dat de goederen naar een andere lidstaat zijn verzonden of vervoerd en het grondgebied van de lidstaat van levering dientengevolge fysiek hebben verlaten. Daarnaast moet worden

1757. HvJ 21 februari 2008, nr. C-271/06 (Netto supermarkt GmbH & Co. OHG), ECLI:EU:C:2008:105, V-N 2008/11.16.

bewezen dat de goederen in de lidstaat van aankomst van de goederen zijn onderworpen aan heffing van btw ter zake van intracommunautaire verwerving van de goederen.

Uit het arrest van de Hoge Raad gepubliceerd in BNB 2003/267 m.nt. Feteris<sup>1758</sup> volgt wat in elk geval toereikend bewijs van het vervoer is. In ieder geval voldoende voor het aantonen van het vervoer zijn “kopieën van de op de transacties betrekking hebbende facturen, CMR-vrachtbrieven, pakbonnen, betalingsbewijzen, kopiefacturen waarop voor ontvangst is getekend, alsmede een verklaring van de vervoersonderneming”.

Uitvoer van goederen kenmerkt zich in verhouding tot de intracommunautaire levering van goederen vooral door het gegeven dat de goederen een buitengrens passeren waardoor er bewijs door middel van douanedocumenten mogelijk is en door het gegeven dat het lastiger is om in plaats van de leverancier de afnemer aan te spreken indien de vrijstelling met een recht op aftrek van btw ten onrechte zou zijn toegepast.

Van belang voor het onderzoek naar btw bij de uitvoer van goederen is hoe de uitvoer van goederen moet worden aangetoond. Op grond van art. 131 van de Btw-richtlijn is de vrijstelling bij uitvoer van goederen van toepassing onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstelling te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.

In art. 241 van de Btw-richtlijn wordt voorgeschreven dat iedere belastingplichtige een boekhouding moet voeren die voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken.

Voor wat betreft de levering in verband met uitvoer en de levering in verband met een intracommunautaire verwerving geldt in Nederland voor toepassing van de vrijstelling met een recht op aftrek van btw, dat op grond van art. 12 van het Uitvoeringsbesluit de toepasselijkheid van de vrijstelling uit boeken en bescheiden moet blijken.

1758. HR 18 april 2003, nr. 37 790, ECLI:NL:HR:2003:AF7495, BNB 2003/267 m.nt. Feteris, punten 3.2.1 en 3.2.4.



## *Deel conclusies en aanbevelingen*



### 32.1 INLEIDING

Mijn onderzoek heeft betrekking op btw bij de invoer en uitvoer van goederen. Bij goederen die zich in de Gemeenschap bevinden geldt een btw-systeem waarbij transacties worden onderworpen aan btw. Het belastbare feit levering of dienst doet zich, uitzonderingen daargelaten, voor als er een transactie plaatsvindt tussen twee partijen. Dit zorgt er voor dat er normaliter btw drukt als goederen in de Gemeenschap worden verbruikt in de consumptieve sfeer. Bij goederen die de Gemeenschap binnenkomen en daar terecht komen in de consumptieve sfeer hoeft er geen sprake te zijn van een transactie tussen verschillende partijen, of als er sprake is van een transactie tussen meerdere partijen, hoeft die transactie niet in de Gemeenschap plaats te vinden. Het is vanuit het rechtskarakter van het btw-systeem in beginsel gewenst dat de goederen die worden ingevoerd en in de consumptieve sfeer terecht komen worden onderworpen aan btw-druk.

In mijn onderzoek heb ik onderzocht hoe in het btw-systeem wordt omgegaan met de invoer van goederen. Het btw-systeem kent voor het belasten van goederen bij invoer het belastbare feit invoer van goederen. In dit onderzoek heb ik de verschillende aspecten van dit belastbare feit betrokken. Ik ben ingegaan op het zich voordoen van dit belastbare feit, de plaats waar het belastbare feit zich voordoet, wie de belastingschuldige is, of het belastbare feit is vrijgesteld, wat de maatstaf van heffing is ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, het tarief, en het recht op aftrek van btw.

Het optreden van het belastbare feit invoer van goederen is niet afhankelijk van het al dan niet plaatsvinden van een transactie. Ik heb onderzocht hoe dit belastbare feit zich verhoudt tot de andere belastbare feiten levering en dienst. Door deze combinatie van belastbare feiten met een verschillend karakter is denkbaar dat een dubbele btw-druk ontstaat. Dit aspect heb ik in het onderzoek betrokken.

Bij de invoer van goederen in de Europese Unie wordt in beginsel niet alleen btw verschuldigd, maar worden ook douanerechten verschuldigd. De kern van mijn onderzoek betreft de vraag in hoeverre de regels inzake de btw bij invoer van goederen aansluiten bij de regels inzake het douanerecht. Btw en douanerechten zien beiden op grensoverschrijding van goederen die de Europese Unie binnenkomen. Ze hebben een eigen regelgeving en begrippenkader.



Naast het voorgaande onderzoek ik bij de btw ook in hoeverre douanerechtelijke regelingen met grote materiële gevolgen voor de belastingschuld, zoals het afzien van boeken, terugbetaling en kwijtschelding van toepassing zijn bij de btw.

In dit onderzoek ga ik ook in op de regeling van btw bij de uitvoer van goederen. Er bestaat geen belastbaar feit uitvoer van goederen. Een vergelijking tussen btw en douanerechten is bij uitvoer van goederen niet aan de orde, omdat bij uitvoer van goederen geen teruggaaf van douanerechten wordt verleend die was verschuldigd bij het invoeren van goederen. Bij uitvoer van goederen is het vanwege het rechtskarakter van de btw in veel situaties gewenst dat goederen worden ontdaan van btw-druk. In mijn onderzoek ga ik in op het antwoord op de vraag in hoeverre goederen bij uitvoer vrij worden gemaakt van btw-druk en behandel ik in hoeverre goederen die worden uitgevoerd mijns inziens, uitgaande van het rechtskarakter van het btw-systeem, vrij zouden behoren te worden gemaakt van btw-druk.

Het rechtskarakter van het btw-systeem bestaat uit acht elementen. De btw is een verbruiksbelasting, sluit aan bij transacties, is een indirecte belasting, is een algemene belasting en kent aftrek van voorbelasting. Voorts wordt het btw-systeem gekenmerkt door een drietal beginselen: het neutraliteitsbeginsel, het draagkrachtbeginsel en het doelmatigheidsbeginsel. Samen met de door de OESO onderscheiden beginselen van efficiëntie, zekerheid en eenvoud, effectiviteit, redelijkheid en flexibiliteit gebruik ik dit als toetsingskader.

In paragraaf 32.2 vermeld ik de onderzoeksvragen. Vervolgens behandel ik deze onderzoeksvragen. In paragraaf 32.3 behandel ik de eerste onderzoeksvraag, in paragraaf 32.4 behandel ik de tweede en derde onderzoeksvraag, in paragraaf 32.5 behandel ik de vierde onderzoeksvraag en in paragraaf 32.6 ga ik in op de vijfde en zesde onderzoeksvraag. Op de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn ga ik apart in. Ik behandel in paragraaf 32.7 onduidelijkheden in art. 71 van de Btw-richtlijn. In paragraaf 32.8 kom ik met een voorstel voor een betere tekst voor art. 71 van de Btw-richtlijn en enkele aanverwante artikelen. Dit hoofdstuk wordt afgesloten in paragraaf 32.9.

## 32.2 ONDERZOEKSVRAGEN

Ik heb in hoofdstuk 1 de volgende zes onderzoeksvragen onderscheiden:

- Hoe verhoudt het belastbare feit invoer van goederen zich tot de belastbare feiten levering en dienst (vraag 1)?;
- Hoe wordt in de btw-regelgeving de invoer van goederen geregeld (vraag 2)?;
- In hoeverre wordt in de btw-regelgeving ter zake van het belastbare feit invoer van goederen aangesloten bij de regelgeving op het gebied van de heffing van douanerechten (vraag 3)?;
- Kan het zich in de btw-regelgeving voordoen dat er een dubbele btw-druk ontstaat waarbij op goederen zowel btw drukt ter zake van het belastbare feit invoer van goederen als ter zake van het belastbare feit levering of dienst (vraag 4)?;

- Hoe wordt in de btw-regelgeving de uitvoer van goederen geregeld (vraag 5)?
- In hoeverre worden goederen die worden uitgevoerd uit de Gemeenschap vrij gemaakt van btw-druk en in hoeverre behoren goederen die uit de Gemeenschap worden uitgevoerd vrij te worden gemaakt van btw-druk (vraag 6)?

### 32.3 DE EERSTE ONDERZOEKSVRAAG

De eerste onderzoeksvraag ziet op de verhouding tussen het belastbare feit invoer van goederen en de belastbare feiten levering en dienst.

De belastbare feiten levering en dienst doen zich voornamelijk voor als er sprake is van een transactie. De ene partij presteert aan een andere partij. Het belastbare feit invoer van goederen is niet transactiegericht. Het belastbare feit invoer van goederen houdt slechts verband met grensoverschrijding van goederen. Het belastbare feit invoer van goederen kan alleen optreden als er sprake is van het binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen.

Voor het optreden van de belastbare feiten levering of dienst is van belang of een prestatie wordt verricht door een belastingplichtige en of dat onder bezwarende titel gebeurt. Voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen is niet van belang of het een belastingplichtige is die de goederen de Gemeenschap binnenbrengt. Voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen maakt het niet uit of de goederen worden ingevoerd in verband met een levering of dienst, en of een eventuele transactie plaatsvindt onder bezwarende titel.<sup>1759</sup>

Het belastbare feit invoer van goederen kan na het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap in bepaalde situaties worden uitgesteld of afgesteld. Het belastbare feit zal zich echter uiterlijk voordoen als er sprake is van noemenswaardig verbruik.<sup>1760</sup>

Het indirecte karakter van de btw komt bij het belastbare feit invoer van goederen niet tot uitdrukking. Het lijkt met name uit te maken dat het belastbare feit invoer van goederen optreedt, niet wie de btw wordt verschuldigd. De lidstaten zijn bijna geheel vrij om te bepalen wie de btw wordt verschuldigd.

Gelijktijdig met het optreden van het belastbare feit invoer van goederen wordt de btw verschuldigd. Bij leveringen en diensten kan de lidstaat ervoor kiezen dat de verschuldigdheid op een ander tijdstip plaatsvindt dan het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt.

De maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit levering of dienst is gebaseerd op de tegenprestatie, de vergoeding die is verschuldigd voor de prestatie. Bij het belastbare feit invoer van goederen bestaat er geen vergoeding,

<sup>1759</sup>. Voor de hoogte van de maatstaf van heffing kan wel van belang zijn wat er in de handelsketen voor de goederen is betaald.

<sup>1760</sup>. Bij tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer zal er normaliter sprake zijn van enig verbruik, zonder dat het belastbare feit invoer van goederen is opgetreden.

althans geen voor het belastbare feit invoer van goederen bruikbare vergoeding, die rechtstreeks staat tegenover het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. Voor de maatstaf van heffing bij het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten bij de douanewaarde, die bij voorkeur is gebaseerd op de transactiewaarde.

Het belastbare feit invoer van goederen is vrijgesteld indien de levering van de betreffende goederen in de lidstaat van invoer in ieder geval zou zijn vrijgesteld. In zoverre werkt het draagkrachtbeginsel zoals dat wordt toegepast bij het belastbare feit levering ook door naar het belastbare feit invoer van goederen.

Bij het belastbare feit invoer van goederen bestaat de mogelijkheid dat de lidstaat voor de btw heeft gekozen voor een regeling zoals die bestaat in het douanerecht waarbij in bepaalde situaties wordt afgezien van het boeken van de verschuldigde belasting, of dat btw wordt terugbetaald of kwijtgescholden. Bij de belastbare feiten levering en dienst bestaan dergelijke regelingen niet, althans niet in de vorm waarin dergelijke regelingen van toepassing zijn bij het ontstaan van een douaneschuld.

Evenals de belastbare feiten levering en dienst wordt het belastbare feit invoer van goederen gekenmerkt door keuzen die te maken hebben met doelmatigheid. Bij leveringen of diensten door particulieren die geen belastingplichtige zijn treedt bijvoorbeeld geen belastbaar feit op. Bij het belastbare feit invoer van goederen zijn de vrijstelling voor reizigersbagage en de douaneregeling tijdelijke invoer te zien als een uiting van het doelmatigheidsbeginsel.

In het btw-systeem wordt btw verschuldigd ter zake van leveringen en diensten door als zodanig handelende belastingplichtigen die in de Gemeenschap onder bezwarende titel plaatsvinden. Ter voorkoming van verstoring van de mededinging dienen deze belastbare feiten in het btw-systeem gepaard te gaan met een steunheffing ter zake van het goederen die de Gemeenschap worden binnengebracht. Een dergelijke steunheffing, vormgegeven in de vorm van het belastbare feit invoer van goederen, lijkt noodzakelijk om het systeem van de heffing van btw ter zake van leveringen en diensten in de Gemeenschap in stand te kunnen houden. Deze heffing dient uiterlijk plaats te vinden als de goederen in de consumptieve sfeer terechtkomen.

Bij ABC-transacties zit er zolang goederen niet zijn ingevoerd geen beperking aan het aantal schakels in de handelsketen waarbij op leveringen een vrijstelling met een recht op aftrek van btw van toepassing kan zijn. In art. 32 van de Btw-richtlijn wordt een regeling gegeven van de plaats van levering bij goederen die in verband met de levering worden verzonden of vervoerd. Uit de Btw-richtlijn volgt niet duidelijk in hoeverre voor de toepassing van deze bepaling van belang is waar de goederen zich bevinden op het tijdstip dat de koopovereenkomst wordt gesloten.<sup>1761</sup> Het verdient aanbeveling de Btw-richtlijn op dit punt te verduidelijken.

<sup>1761</sup> Zie paragraaf 8.2.6.

### 32.4 DE TWEEDE EN DERDE ONDERZOEKSVRAAG

Ik behandel gezamenlijk de antwoorden op de onderzoeksvragen hoe in de btw-regelgeving de invoer van goederen wordt geregeld (vraag 2) en in hoeverre in de btw-regelgeving ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten bij de regelgeving op het gebied van de heffing van douanerechten (vraag 3).

#### *Optreden belastbaar feit invoer van goederen en ontstaan douaneschuld*

Bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap treedt in beginsel niet alleen het belastbare feit invoer van goederen op, maar ontstaat in beginsel ook een douaneschuld.<sup>1762</sup> Zowel de heffing van btw bij het belastbare feit invoer van goederen als de heffing van douanerechten zijn gericht op goederen die de Gemeenschap, respectievelijk het douanegebied, worden binnengebracht. Het lijkt daarom voor de hand te liggen dat de regels voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen en de regels voor het ontstaan van een douaneschuld in zekere mate op elkaar aansluiten.

Het ontstaan van een douaneschuld vanwege het feitelijke binnenbrengen van goederen in het douanegebied, mag met gebruikmaking van bepaalde douanerechtelijke regelingen of situaties ten opzichte van het tijdstip van grensoverschrijding worden uitgesteld of afgesteld. Gelet op het verbruiskarakter van het btw-systeem en de plaats die het belastbare feit invoer van goederen vervult als een steunheffing binnen dat systeem, verdient het de voorkeur dat het belastbare feit invoer van goederen wordt uitgesteld zolang goederen zich onder bepaalde douanerechtelijke regelingen of bepaalde situaties bevinden. Dergelijke goederen bevinden zich nog niet in de consumptieve sfeer en er is nog geen noemenswaardig verbruik.<sup>1763</sup> Het ligt niet voor de hand dat voor de douanerechten wel de mogelijkheid wordt geboden het ontstaan van de douaneschuld uit te stellen en tegelijkertijd voor het belastbare feit invoer van goederen de mogelijkheid van uitstel niet wordt geboden, terwijl de goederen nog niet in de consumptieve sfeer terecht zijn gekomen. Het belastbare feit invoer van goederen ontleent zijn bestaan aan het belasten van verbruik. Zolang er nog niet is gekozen om de goederen die zijn binnengebracht definitief in de Gemeenschap in het vrije verkeer te brengen brengt het verbruiskarakter in situaties waarbij het ontstaan van de douaneschuld tot dat tijdstip wordt uitgesteld,<sup>1764</sup> met zich dat het nog niet wenselijk is dat btw wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

In het douanerecht is er een uitgebreid scala aan ontstaanswijzen van een douaneschuld. Bij elkaar zorgt dit pallet aan ontstaanswijzen ervoor, dat uiterlijk als

1762. Behalve als de goederen reeds in een derdelandsgebied in het vrije verkeer waren.

1763. Bij plaatsing van goederen onder de regeling tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer is sprake van goederen waarbij nog geen douaneschuld is ontstaan en waarbij normaliter enig verbruik plaats zal vinden, zij het niet noemenswaardig.

1764. Bij plaatsing van goederen onder de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer ontstaat reeds een douaneschuld en treedt het belastbare feit invoer van goederen op, terwijl de goederen nog niet definitief in het vrije verkeer van de Gemeenschap zijn gebracht.

goederen in het vrije verkeer komen in de Gemeenschap een douaneschuld zal ontstaan. Als een douaneschuld ontstaat in de Gemeenschap treedt ook het belastbare feit invoer van goederen op.

Als voor het douanerecht door de goederen in de Gemeenschap in het vrije verkeer te brengen de keuze wordt gemaakt wat men met de goederen gaat doen, welke keuze tot uitdrukking wordt gebracht door de goederen in het vrije verkeer te brengen, is er, mede gelet op het verbruikskarakter van het btw-systeem, geen mogelijkheid meer het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen nog langer uit te stellen.<sup>1765</sup> Door het ontstaan van een douaneschuld in de Gemeenschap, wordt het uitstel van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen beëindigd.

Tijdens mijn onderzoek heb ik de verschillende douanebestemmingen en andere douanerechtelijke situaties onderzocht. Bij alle douanebestemmingen, waaronder de daarvan deel uitmakende douaneregelingen, en bij de andere douanerechtelijke situaties waaronder tijdelijke opslag, blijkt het belastbare feit invoer van goederen op hetzelfde tijdstip plaats te vinden als het tijdstip waarop de douaneschuld ontstaat. Bij sommige douanebestemmingen ben ik van mening dat het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen aansluit bij het tijdstip van het ontstaan van de douaneschuld bij die douanebestemming, hoewel (een verwijzing naar) de betreffende douanebestemming niet is opgenomen in art. 71 van de Btw-richtlijn.<sup>1766</sup>

Bij het ontstaan van een douaneschuld komen goederen mijns inziens in het vrije verkeer.<sup>1767</sup>

Het douanegebied is groter dan de Gemeenschap.<sup>1768</sup> Hierdoor kunnen goederen reeds in het vrije verkeer zijn in het douanegebied, voordat ze de Gemeenschap worden binnengebracht. In het btw-systeem wordt ook bij deze goederen die al in het vrije verkeer zijn, de mogelijkheid geboden het belastbare feit invoer van goederen uit te stellen. De douanerechtelijke regelingen of situaties die mogen worden toegepast bij goederen die niet in het vrije verkeer zijn, mogen analoog worden toegepast. Dit ondanks dat er dus ten aanzien van dergelijke goederen geen douanerechten meer verschuldigd kunnen worden.

Centraal bij de regeling van het belastbare feit invoer van goederen staan met name de artikelen 2, 30, 70 en 71 van de Btw-richtlijn. Bij de tekst van art. 71

<sup>1765</sup>. Hierbij zij opgemerkt dat bij goederen die worden geplaatst onder de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet en een douaneschuld ontstaat hoewel de goederen nog niet in het vrije verkeer zijn gebracht.

<sup>1766</sup>. In de artikelen 70 en 71 van de Btw-richtlijn wordt geregeld op welk tijdstip het belastbare feit invoer van goederen plaatsvindt.

<sup>1767</sup>. Dit geldt mijns inziens ook als de douanerechten niet zijn betaald, of als niet aan alle invoerformaliteiten is voldaan. Zie paragraaf 15.14. Alleen bij toepassing van de douaneregeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van rechten bij invoer ontstaat een douaneschuld terwijl goederen nog niet in het vrije verkeer komen.

<sup>1768</sup>. In paragraaf 3.1 heb ik hierbij een voorbehoud gemaakt voor het zogenoemde continentaal plat voor zover zich dat buiten de territoriale wateren bevindt.

van de Btw-richtlijn moet een aantal kanttekeningen worden geplaatst. Een overzicht van deze kanttekeningen en een tekstvoorstel voor een verbeterde tekst van het artikel volgt verderop in de paragrafen 32.7 en 32.8.

Op grond van art. 30 van de Btw-richtlijn doet de belastbare handeling invoer van goederen zich voor bij het binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen die zich niet in het vrije verkeer bevinden. Ook wordt als invoer van goederen beschouwd het binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen die zich direct voorafgaande aan het binnenbrengen in de Gemeenschap in het vrije verkeer bevonden in een derdelandsgebied dat deel uitmaakt van het douanegebied van de Gemeenschap. Het gaat hier immers ook om goederen waarbij het belastbare feit invoer van goederen zich nog niet heeft voorgedaan. Het gaat in art. 30 van de Btw-richtlijn mijns inziens om het feitelijke binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. Het gaat om het passeren van goederen van de buitengrens van de Gemeenschap.

Het belastbare feit kan op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn worden uitgesteld of afgesteld bij bepaalde douanerechtelijke regelingen of situaties. Al met al lijkt art. 71 van de Btw-richtlijn in te houden dat bij goederen die zich onder één van de in het artikel bedoelde regelingen of situaties bevinden, het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van het verschuldigd worden van btw, aansluiten bij het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld of het tijdstip van het optreden van het belastbare feit voor de invoerrechten, landbouwheffingen of heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, ook als ter zake van de goederen geen douaneschuld kan ontstaan en geen belastbaar feit kan optreden voor de invoerrechten, landbouwheffingen, of heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid.

Als er in de Gemeenschap een douaneschuld ontstaat op grond van art. 202 van het CDW, treedt het belastbare feit invoer van goederen op, op grond van art. 70 van de Btw-richtlijn. Als op een andere wijze een douaneschuld ontstaat is art. 71 van de Btw-richtlijn van toepassing. Bij de toepassing van art. 202 van het CDW ontstaat de douaneschuld bij het passeren van goederen van het eerste douanekantoor. Het lijkt mij dat dit ook voor de btw geldt.

In de Btw-richtlijn wordt niet expliciet geregeld dat in situaties waarbij geen douaneschuld wordt geacht te ontstaan of waarbij de douaneschuld teniet gaat ook het belastbare feit invoer van goederen zich niet voordoet. Het lijkt mij voor de hand liggend dat een aantal “correctiemechanismen” op de verschillende wijzen van ontstaan van een douaneschuld, ook zou behoren door te werken naar het belastbare feit invoer van goederen. De goederen komen door vernietiging of onbruikbaar worden of verbeurdverklaring in een aantal situaties immers niet in de consumptieve sfeer van de Gemeenschap. Zo ontstaat op grond van art. 206 van het CDW geen douaneschuld op grond van art. 202 van het CDW of art. 204, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het CDW bij invoer van goederen, wanneer belanghebbende bewijst dat de niet-nakoming van bepaalde verplichtingen het gevolg is van algehele vernietiging of het onherstelbare verlies

(onbruikbaar worden) van de goederen door een oorzaak die met de aard van de goederen verband houdt, dan wel door toeval of overmacht ofwel na toestemming van de douaneautoriteiten. Wanneer er geen mededeling is gedaan van een douaneschuld binnen de termijn bedoeld in art. 221, derde lid, van het CDW, is de douaneschuld daarmee verjaard en is de douaneschuld daarmee naar het oordeel van het HvJ teniet gegaan in de zin van art. 233 van het CDW. Voor deze en andere situaties van art. 233, aanhef en onderdelen c en d, van het CDW is geen regeling opgenomen in de Btw-richtlijn.

#### *Verordeningen en richtlijnen*

De heffing van douanerechten is vooral geregeld in verordeningen. De heffing van btw wordt vooral geregeld in richtlijnen. Regeling door middel van richtlijnen lijkt meer mogelijkheden te bieden bepaalde keuzen aan lidstaten over te laten. De regelgeving op het gebied van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen mag tussen lidstaten echter niet teveel afwijken, omdat anders invoerstromen zouden kunnen worden verlegd naar lidstaten met de voor belanghebbenden meest gunstige regelgeving. Ik merk hierbij op dat het verschil tussen heffing van douanerechten en btw ter zake van invoer van goederen voor wat betreft de grondslag van de regelgeving in verordeningen en richtlijnen, een nuanceverschil betreft. Ook door middel van richtlijnen kan, door bepaalde zaken aan lidstaten voor te schrijven, immers een eenvormig systeem worden bereikt, indien de lidstaten hun resultaatsverplichting nakomen.

De voorrang van het recht van de Europese Unie brengt mijns inziens met zich dat bij de uitvoering van verordeningen slechts de Unierechtelijke rechtsbeginselen van toepassing zijn en dat daarvan afwijkende nationale rechtsbeginselen buiten toepassing worden gelaten. In beginsel zijn nationale autoriteiten bij de toepassing van het btw-systeem mijns inziens ook gebonden aan de nationale rechtsbeginselen. Bij toepassing van het btw-systeem geldt ook de grondwettelijke bescherming van de Unierechtelijke rechtsbeginselen.

#### *Goederen*

In de Btw-richtlijn wordt bij de behandeling van de levering van een goed in de artikelen 14 en 15 van de Btw-richtlijn omschreven wat goederen zijn die tot een levering aanleiding kunnen geven. Hierbij wordt, wellicht bij gebreke aan een duidelijke omschrijving van goederen in het CDW, niet aangesloten bij het douanerecht. Ten aanzien van de absoluut verboden goederen verdovende middelen en vals geld kan geen belastbaar feit invoer van goederen optreden en kan ook geen douaneschuld ontstaan.

Ik zou er voor willen pleiten dat er geen recht op aftrek van btw wordt verleend, althans dat herziening van afgetrokken btw plaatsvindt, bij btw die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen die door diefstal optreedt, bij degene voor wie de goederen zijn bestemd. Dit zorgt er voor dat er btw drukt op gestolen goederen die consumptief worden gebruikt.

Er drukt in beginsel ook btw op goederen die reeds in het vrije verkeer waren ten tijde van de diefstal. Door het niet plaatsvinden van het belastbare feit levering of dienst ter zake van de diefstal, kan het drukken van btw bij goederen die voor de diefstal niet in het vrije verkeer waren en zich bij een belaste belastingplichtige bevonden alleen worden bereikt door bij de belastingplichtige btw te laten drukken door geen recht op aftrek van btw te verlenen, of door afgetrokken btw te herzien.

#### *Plaats*

Indien goederen zich vanaf het binnenbrengen in de Gemeenschap niet in een situatie als bedoeld in art. 61 van de Btw-richtlijn bevinden, vindt het belastbare feit invoer van goederen op grond van art. 60 van de Btw-richtlijn plaats in de lidstaat waar de goederen zich bevinden wanneer de goederen de Gemeenschap worden binnengebracht. In die lidstaat ontstaat ook de douaneschuld bij goederen die nog niet in het vrije verkeer waren in een derdelandsgebied.

Art. 61 van de Btw-richtlijn bevat de regel van de plaats van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen, die geldt voor die situaties, waarin art. 71 van de Btw-richtlijn van toepassing is. De plaats van het belastbare feit invoer van goederen is op grond van art. 61 van de Btw-richtlijn de lidstaat binnen het grondgebied waarvan de goederen aan de in art. 61 (en 71) van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties worden “onttrokken”. Onder het begrip “onttrokken” als bedoeld in art. 61 van de Btw-richtlijn valt ook het ontstaan van een douaneschuld als bedoeld in art. 204 van het CDW.

De regeling van de plaats van het belastbare feit invoer van goederen is identiek met die van de regeling van de plaats van het ontstaan van een douaneschuld. De regeling van art. 215 van het CDW geldt ook voor de btw.

Het probleem om douanerechten in te vorderen is naar het oordeel van het HvJ een intern probleem van de Europese Gemeenschap (thans Europese Unie).<sup>1769</sup> Een wijziging van de bevoegde lidstaat heeft geen gevolgen voor het feit dat de debiteur de douanerechten moet betalen. De vraag is of het oordeel is door te trekken naar de invordering van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Het probleem om btw te heffen ter zake van het belastbare feit invoer van goederen lijkt een meer nationaal probleem. Douanerechten zijn geheel eigen middelen van de Europese Unie (afgezien van inningskosten). Bij de btw vormt slechts een gedeelte van de btw eigen middelen van de Europese Unie.

#### *Belastingschuldige*

In de verschillende artikelen van het CDW die regelen hoe een douaneschuld ontstaat, wordt ook geregeld wie de schuldenaar is van de douaneschuld. Voor de bepaling van degene die de btw wordt verschuldigd, wordt op grond van art. 201 van de Btw-richtlijn aan de lidstaten veel speelruimte geboden. Er geldt slechts een enkele verplichting. Bij onttrekkingen als bedoeld in art. 202 van de

1769. HvJ 23 maart 2000, nrs. C-310/98 en C-406/98 (Leszek Labis en Sagpol SC Transport Miedzynarodowy I Spedycja), ECLI:EU:C:2000:154, Jur. blz. I-01797.



Btw-richtlijn moet namelijk op grond van dat artikel ten minste degene door wiens toedoen is onttrokken de btw zijn verschuldigd. Deze vrijheid om de belastingschuldige te bepalen lijkt er op te duiden dat het voor de Europese Unie bij het belastbare feit invoer van goederen met name van belang is, dat er eenheid in de Europese Unie bestaat in welke situaties het belastbare feit invoer van goederen optreedt. Het gaat immers om een belastbaar feit dat samenhangt met het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. De lidstaten maken samen deel uit van een douane-unie. Betreffende het al dan niet optreden van dat belastbare feit worden de lidstaten strak aan het lijntje gehouden en wordt nauw aangesloten bij het douanerecht. Maar als het belastbare feit eenmaal is opgetreden, en er ter zake daarvan btw wordt verschuldigd, krijgen de lidstaten een ruime beslissingsvrijheid en mogen zij bepalen wie de btw wordt verschuldigd. Voor de belastingschuldige in de btw hoeft, op de voormelde verplichting na waarbij een persoon wordt aangewezen die ook douaneschuldenaar is, niet te worden aangesloten bij de belastingschuldige ter zake van de douaneschuld.

Er wordt in de Btw-richtlijn ten aanzien van het belastbare feit invoer van goederen geen regeling gegeven met betrekking tot onzelfstandigheid en met betrekking tot fiscale eenheden. Toch zijn deze onderwerpen uit titel III van de Btw-richtlijn ook van belang bij het belastbare feit invoer van goederen. Het verdient dan ook aanbeveling dergelijke regelingen op te nemen in de Btw-richtlijn.

#### *Vrijstellingen*

Naast een aantal vrijstellingen voor bepaalde goederen is vrijgesteld de definitieve invoer van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen op het grondgebied van de lidstaat van invoer in ieder geval is vrijgesteld, de invoer van goederen die worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van invoer en de invoer van goederen die zijn opgenomen in enige richtlijnen.

De meeste douanevrijstellingen worden geregeld in Verordening (EG) nr. 1186/2009 van de Raad van 16 november 2009 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen. Het valt op dat er voor de btw kennelijk een uitwerking in richtlijn 2009/132/EG nodig is, terwijl er een verordening voor douanevrijstellingen is, waarbij in beide regelingen ongeveer hetzelfde wordt vrijgesteld. Voor de hand liggend zou zijn geweest de verordening voor de douanevrijstellingen ook van toepassing te laten zijn voor de btw, voor zover nodig aangevuld met enkele uitzonderingen. Er zijn niet zoveel verschillen tussen de vrijstellingen in richtlijn 2009/132/EG voor de btw en de vrijstellingen voor het douanerecht in Verordening nr. 1186/2009. Ik meen dat het aanbeveling zou verdienen dat vooral voor de hier behandelde btw-vrijstellingen meer wordt aangesloten bij de douanevrijstellingen en dat de uitzonderingen daarop expliciet worden benoemd. Dit maakt het voor belanghebbenden inzichtelijker waar de verschillen zitten. Als dit geproforceerder naar voren treedt, zal de regelgever zich wellicht eerder verdiepen in de rechtvaardiging van overgebleven verschillen.

Ik meen dat de vrijstellingen van art. 144 van de Btw-richtlijn en van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Btw-richtlijn gezamenlijk, waar nodig aangevuld met de vrijstellingen van de artikelen 148, aanhef en onderdelen d en g, en 153, van de Btw-richtlijn, zo ongeveer het hele pallet aan invoerdiensten dekken.

Het verdient aanbeveling een verwijzing naar art. 143, aanhef en onderdeel d, van de Btw-richtlijn op te nemen in art. 169, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn.

#### *Maatstaf van heffing*

Er is doorgaans geen vergoeding te onderscheiden die rechtstreeks staat tegenover het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. Voor zover er bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, als onderdeel van een vergoeding ter zake van de levering of dienst in verband waarmee de goederen worden binnengebracht in de Gemeenschap, toch een vergoeding zou kunnen worden onderscheiden die rechtstreeks staat tegenover het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap, zal deze vergoeding niet bruikbaar zijn als maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

Het door de maatstaf van heffing bij het belastbare feit invoer van goederen bereiken van een zelfde btw-druk op de invoer van goederen als rust op soortgelijke goederen die zich van oudsher in het vrije verkeer van de Gemeenschap bevinden en die niet afkomstig zijn uit een derdelandsgebied is normaliter een onbereikbaar ideaal.

De maatstaf van heffing bij een levering sluit normaliter zoveel mogelijk aan bij de waarde die de goederen voor de partijen in de handelsketen heeft, gemeten naar de besteding. De tegenprestatie ter zake van de levering, de vergoeding, vormt mijns inziens normaliter in het btw-systeem in beginsel het best denkbare uitgangspunt voor een maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Zuiver voor wat betreft de waarde van de goederen die worden ingevoerd, is de vergoeding bestaande in de tegenprestatie ter zake van een levering in de handelsketen echter veelal niet.

In het btw-systeem wordt op grond van art. 85 van de Btw-richtlijn voor de maatstaf van heffing bij het belastbare feit invoer van goederen uitgegaan, van de waarde die in de geldende communautaire bepalingen als de douanewaarde wordt omschreven. Er wordt in beginsel aangesloten bij de maatstaf van heffing voor het douanerecht.

Er bestaat een aantal methoden om deze douanewaarde vast te stellen. Uitgangspunt voor de waardebepaling voor de heffing van douanerechten is de werkelijke koop prijs van de goederen.

Bij voorkeur wordt bij de waardebepaling voor de douanerechten uitgegaan van de transactiewaarde. Onder transactiewaarde worden verstaan de werkelijk betaalde of te betalen prijs indien de goederen voor uitvoer naar het douanege-

bied worden verkocht. De werkelijk betaalde of te betalen prijs is de totale betaling die door de koper aan de verkoper of ten behoeve van de verkoper voor de ingevoerde goederen is of moet worden gedaan en omvat alle betalingen die als voorwaarde voor de verkoop van de ingevoerde goederen, hetzij door de koper aan de verkoper, hetzij door de koper aan een derde ter nakoming van een verplichting van de verkoper, werkelijk zijn of moeten worden gedaan.

De werkelijk betaalde of te betalen prijs als bedoeld in art. 29 van het CDW komt vrijwel overeen met de maatstaf van heffing als bedoeld in art. 73 van de Btw-richtlijn, de maatstaf van heffing die in het btw-systeem bij leveringen tegen vergoeding van toepassing is.

In de Btw-richtlijn zijn enige aanvullende regels opgenomen ter bepaling van de douanewaarde die niet zijn opgenomen in de regelgeving over de douanerechten. Afgezien van deze aanvullende regels wordt in het btw-systeem voor de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, uitgegaan van de maatstaf van heffing voor de douanerechten.

Voor de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt dus in beginsel aangesloten bij de tegenprestatie in transacties die met de goederen of vergelijkbare goederen worden gesloten. Deze aansluiting vindt niet plaats omdat deze tegenprestatie de tegenprestatie zou zijn voor het belastbare feit invoer van goederen, maar omdat deze tegenprestatie het best de subjectieve waarde van de goederen weergeeft die worden ingevoerd.

Met betrekking tot het gebruik van de douanewaarde bij de btw is opmerkelijk dat bij een transactiegerichte belasting als de btw voor de maatstaf van heffing kan worden aangesloten bij een keuze voor één transactie uit een serie transacties. In een keten van transacties die elk afzonderlijk voldoen aan de voorwaarden van art. 29 van het CDW, mag de aangever namelijk bepalen welke transactie hij of zij kiest ter bepaling van de maatstaf van heffing.<sup>1770</sup>

Het lijkt mij dat bepaalde overwegingen van het HvJ in de zaak *Gaston Schul Douane Expéditeur BV (I)*<sup>1771</sup> vooral zijn bedoeld voor de situatie van een interne markt. Het is aan derde landen om eventueel teruggaaf van indirecte belasting op de goederen, die worden verzonden of vervoerd naar de Gemeenschap, te verlenen, waarbij een dubbele druk van indirecte belastingen wordt voorkomen.

#### *Tarieven*

Het ligt voor de hand dat de btw-tarieven niet aansluiten bij de tarieven bij het douanerecht. Het douanerecht is wat tariefstelling betreft gericht op protectionisme, de btw-tarieven zijn daar niet op gericht. Het beschermen van de (interne) markt tegen de import van goederen is onderwerp geweest van vele

<sup>1770</sup>. Al zal praktisch gezien de aangever in het aantal te kiezen transacties beperkt zijn, omdat voldoende gegevens met betrekking tot de te kiezen transactie moeten worden aangeleverd.

<sup>1771</sup>. HvJ 5 mei 1982, nr. 15/81 (*Gaston Schul Douane Expéditeur BV (I)*), ECLI:EU:C:1982:135, BNB 1982/225 m.nt. Tuk.

onderhandelingsrondes in het kader van de GATT. Dit draagt bij aan een veelheid van toegepaste tarieven voor de douanerechten.

Op grond van art. 98 van de Btw-richtlijn kan bij de tariefstelling in het btw-systeem gebruik worden gemaakt van de gecombineerde nomenclatuur.

*Pro rata-methode en het recht op aftrek van btw*

Op grond van de tekst van de Btw-richtlijn zouden de bedragen waarover btw wordt verschuldigd in verband met het belastbare feit invoer van goederen, zowel in de teller als in de noemer van de pro rata-berekening moeten worden opgenomen.

Het lijkt mij dat er voor wat betreft de beschrijving van de pro rata-methode in de Btw-richtlijn onvoldoende rekening is gehouden met het belastbare feit invoer van goederen. Ik meen dat voor het vaststellen van de omvang van het recht op aftrek van btw op goederen en diensten, die niet worden gebruikt voor het belastbare feit invoer van goederen, niet van belang zou moeten zijn hoeveel goederen er worden ingevoerd. Het belastbare feit invoer van goederen is veeleer te zien als een kostenpost dan als een uitgaande prestatie. Bovendien is er eenvoudig met het belastbare feit te schuiven richting andere belastingplichtigen. Het gaat bij het belastbare feit invoer van goederen immers slechts om een statusverandering van goederen waarbij een zekere verschuldigdheid van btw wordt veiliggesteld.

Mijns inziens wordt bij art. 173 van de Btw-richtlijn juncto art. 168 van de Btw-richtlijn slechts gedoeld op de belaste en vrijgestelde handelingen waarvoor de goederen en diensten daadwerkelijk worden gebruikt. Er is mijns inziens geen sprake van gebruik van goederen of diensten voor het belastbare feit invoer van goederen. Mijns inziens moet bij de bepaling van het recht op aftrek van btw op basis van de pro rata-methode geen rekening worden gehouden met de omzet uit het belastbare feit invoer van goederen.

Het kan zich voordoen dat het eventuele recht op aftrek van de verschuldigde btw aan een andere belastingplichtige toekomt, dan degene die de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen verschuldigd is geworden.

In situaties waarbij de belastingschuldige een belastingplichtige vervoerder of douane-expediteur is, die aangifte ten invoer doet op eigen naam, is het in het kader van het neutraliteitsbeginsel voor de hand liggend, dat het recht op aftrek van de btw die is verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt beoordeeld op grond van de situatie bij een andere belastingplichtige, namelijk de belastingplichtige die de goederen daadwerkelijk gebruikt. In het btw-systeem is het immers de bedoeling dat in beginsel alleen een recht op aftrek wordt verleend van btw bij gebruik voor belaste prestaties.

Ik meen dat het in het btw-systeem in bepaalde situaties noodzakelijk is het recht op aftrek van btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen te verplaatsen naar een ander dan degene die de btw is verschuldigd.

Het zou mijns inziens aanbeveling verdienen dat in de Btw-richtlijn wordt vastgelegd dat als de belastingschuldige de goederen zelf niet gebruikt voor het verrichten van prestaties, het recht op aftrek van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen alleen moet worden bepaald bij degene die de goederen zelf gebruikt voor het verrichten van prestaties. Door een dergelijke regeling van het recht op aftrek van btw kan namelijk, gelet op het bijzondere karakter van het belastbare feit invoer van goederen, beter rekening worden gehouden met het gebruik van de goederen.

Het kan dat de Btw-richtlijn reeds zodanig moet worden uitgelegd dat het recht op aftrek van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, als de belastingschuldige de goederen zelf niet gebruikt voor het verrichten van prestaties, alleen mag worden genoten door degene die de goederen zelf gebruikt voor het verrichten van prestaties.<sup>1772</sup> Voor zover dat het geval is, zou een vastlegging hiervan in de Btw-richtlijn duidelijkheid creëren. Zo dat niet het geval is, zou een dergelijke regeling aanbeveling verdienen.

#### *Omschrijving importeur die is aangewezen of erkend*

In beginsel is de plaats van levering van goederen die in verband met een levering worden verzonden of vervoerd daar waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt. Indien de plaats van vertrek van de verzending of het vervoer echter in een derdelandsgebied of een derde land ligt, worden de plaats van de levering verricht door de “importeur die uit hoofde van art. 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon”, en de plaats van de daaropvolgende leveringen op grond van art. 32 van de Btw-richtlijn geacht in de lidstaat van invoer van de goederen te liggen. Helaas is in art. 32 van de Btw-richtlijn en op andere plaatsen in de Btw-richtlijn, waar het begrip “importeur die uit hoofde van art. 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon” wordt gebruikt dit begrip niet nader omschreven. Het verdient aanbeveling dit begrip in de Btw-richtlijn nader te verduidelijken. Het gebruik van de term importeur is reeds onduidelijk maar in samenhang met de rest van het begrip lijkt het problematisch. Als onder importeur wordt verstaan belastingschuldige, dan lijkt de combinatie van de term importeur met “uit hoofde van art. 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon” niets toe te voegen. Bovendien zou een dergelijke “importeur” geen deel hoeven uit te maken van de handelsketen. Ook een douane-expediteur kan bijvoorbeeld als belastingschuldige zijn aangewezen. In die situatie lijkt in de handelsketen aan toepassing van art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn niet te worden toegekomen. Dit lijkt dus geen juiste benadering. Ook als er een andere betekenis dan “belastingschuldige” moet worden toegekend aan het begrip “importeur”, is het goed mogelijk dat er geen importeur is aangewezen of erkend als belastingschuldige. Ook in die situatie lijkt in de handelsketen aan de toepassing van art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn niet te worden toegekomen. Al met al is het gebruik van het begrip “importeur die uit hoofde

<sup>1772</sup>. Punt 50 van het arrest HvJ 25 juni 2015, nr. C-187/14 (DSV Road A/S (II)), ECLI:EU:C:2015:421 lijkt hier op te duiden.

van artikel 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon” problematisch.

#### *Afzien van boeken, kwijtschelding of terugbetaling*

Het douanerecht kent regelingen op de terreinen van het afzien van boeken, kwijtschelden of terugbetalen. Uit de Btw-richtlijn volgt niet dat hier voor de btw bij wordt aangesloten. Het verdient mijns inziens aanbeveling de mate van aansluiting van de btw bij deze douanerechtelijke regelingen in de Europese Unie eenvormig te regelen, zodat het niet per lidstaat kan verschillen of, en in hoeverre, wordt aangesloten bij het douanerecht.

#### *Goede trouw*

In het btw-systeem past bescherming van derden die van onregelmatige invoer niets weten en ook niet hadden hoeven te weten. Een dergelijke bescherming is zichtbaar in de jurisprudentie van het HvJ met betrekking tot btw-fraude bij leveringen. Zij die in de handelsketen van niets wisten en ook niets hadden hoeven weten van btw-fraude inzake de levering worden bij btw-fraude in hun recht op aftrek van btw beschermd en kunnen, voor zover ze aan de voorwaarden voldoen, gebruik maken van het recht op aftrek van btw.

In het arrest in de zaak Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG<sup>1773</sup> overweegt het HvJ dat de rechtspraak op het gebied van het douanerecht, volgens welke een marktdeelnemer die niet kan bewijzen dat aan de voorwaarden voor kwijtschelding van in- of uitvoerrechten is voldaan, ondanks zijn goede trouw de gevolgen daarvan moet dragen, niet kan worden toegepast op een specifieke situatie van een belastingplichtige die onder het gemeenschappelijk btw-stelsel valt, gezien de verschillen in opzet, voorwerp en doel tussen dat stelsel en het communautaire stelsel voor de heffing van douanerechten.

Ik zie geen verschillen in opzet, voorwerp of doel die voor mij voldoende verklaren waarom er verschil zou behoren te zijn tussen het stelsel van btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en het stelsel van douanerechten wat betreft de bescherming van degene die te goeder trouw goederen binnenbrengt in de Gemeenschap, respectievelijk het douanegebied, met valse documenten betreffende de herkomst of oorsprong van goederen. Een verschil tussen de btw en douanerechten is dat er in het btw-systeem veel minder verschillende tarieven zijn dan in het gemeenschappelijk douanetarief. Voor het btw-tarief is de oorsprong van goederen niet van belang. Valse oorsprongscertificaten hebben geen gevolgen voor de btw. Bij de douanerechten kan er ten onrechte zijn geprofiteerd van een preferentieel douanetarief. Ik wijs er in dit verband op dat bij het douanerecht bij terugbetaling en kwijtschelding de goede trouw ook in het douanerecht betekenis heeft.<sup>1774</sup>

1773. HvJ 21 februari 2008, nr. C-271/06 (Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG), ECLI:EU:C:2008:105, V-N 2008/11.16, punt 28.

1774. HvJ 7 september 1999, nr. C-61/98 (De Haan Beheer BV), ECLI:EU:C:1999:393, V-N 1999/46.27.

### *Afsluiting*

Het belastbare feit invoer van goederen en het ontstaan van een douaneschuld vertonen veel overeenkomende kenmerken.

Het lijkt mij positief te waarderen dat voor het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen veelal wordt aangesloten bij het ontstaan van een douaneschuld. Zowel bij het belastbare feit invoer van goederen als bij het ontstaan van een douaneschuld gaat het om het belasten van goederen die de Gemeenschap, respectievelijk het douanegebied, binnenkomen. Deze aansluiting is er zelfs als er geen douaneschuld kan ontstaan omdat de goederen al in het vrije verkeer waren in een derdelandsgebied onmiddellijk voordat de goederen de Gemeenschap zijn binnengebracht.

Dat het btw-systeem een indirect karakter heeft en aansluit bij transacties, uit zich niet bij het zich al dan niet voordoen van het belastbare feit invoer van goederen. Dit maakt aansluiting bij de regelgeving met betrekking tot douanerechten mogelijk.

Vanwege het verbruiskarakter van het btw-systeem kan er worden aangesloten bij bepaalde douanerechtelijke regelingen of situaties.

Voor wat betreft het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen en de plaats van het zich voordoen van het belastbaar feit invoer van goederen, hebben lidstaten geen vrijheid in het maken van keuzen en is een sterke aansluiting met het ontstaan van een douaneschuld aanwezig en gewenst. Bij tarieven uit zich het verschil in karakter van de btw en de douanerechten. Douanerechten zijn gericht op protectie. Bij douanerechten bestaat een veelheid aan tarieven. Bij het belastbare feit invoer van goederen is het aantal tarieven beperkt.

Op het gebied van het bepalen van de belastingschuldige hebben lidstaten veel vrijheid en wordt op een enkele uitzondering na, niet verplicht aangesloten bij de belastingschuldige in het douanerecht. De vraag is of dit wenselijk is. Het is mij niet duidelijk welke verschillen tussen het rechtskarakter van het btw-systeem en het rechtskarakter van de douanerechten met zich brengen, dat er zoveel vrijheid aan de lidstaten moet worden gelaten. Mij is ook niet duidelijk waarom er niet in grotere mate wordt aangesloten bij de douanerechten. Ik merk op dat een volledige aansluiting bij de belastingschuldige voor het douanerecht niet wenselijk lijkt. Bij de btw is namelijk gebruik van de goederen van belang voor een recht op aftrek. Bij douanerechten is gebruik van goederen niet van belang. Van belang bij douanerechten is met name dat er uiterlijk wordt geheven als goederen in het vrije verkeer worden gebracht.

### **32.5 DE VIERDE ONDERZOEKSVRAAG**

In dit onderzoek heb ik onderzocht of het zich in de btw-regelgeving kan voordoen dat er een dubbele btw-druk ontstaat waarbij op goederen zowel btw drukt ter zake van het belastbare feit invoer van goederen als ter zake van het

belastbare feit levering of dienst (vraag 4). Met dubbele btw-druk bedoel ik in dit onderzoek btw-druk die ontstaat door het tegelijkertijd drukken van btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen en btw ter zake van het belastbare feit levering of dienst, waarbij meer btw drukt dan gelet op het toepasselijke btw-percentages en de hoogte van de vergoeding ter zake van de verrichte levering of dienst of gelet op de waarde van de goederen zou zijn gerechtvaardigd. Ik ben in dit onderzoek om deze situaties voor het voetlicht te krijgen uitgegaan van de situatie, waarin er sprake is van een vrijgestelde belastingplichtige als afnemer van een levering of dienst in verband waarmee goederen worden binnengebracht in de Gemeenschap.

Het verband dat in art. 32, tweede volzin, van de Btw-richtlijn bij de bepaling van de plaats van levering wordt aangebracht met de belastingschuldige ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, zorgt ervoor dat buiten de situatie van een montagelevering, dubbele btw-druk door de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met het belastbare feit levering van goederen wordt voorkomen, indien het gaat om goederen die in verband met de levering worden verzonden of vervoerd van buiten de Gemeenschap. Er zouden zich bij leveringen in beginsel situaties van dubbele btw-druk kunnen voordoen indien het niet gaat om goederen die in verband met de levering worden verzonden of vervoerd van buiten de Gemeenschap. Het kan dan bijvoorbeeld gaan om goederen die zich in een douane-entrepot bevinden en worden geleverd.

Goederen kunnen in de Gemeenschap worden binnengebracht in verband met een dienst. In die situatie kan het probleem van dubbele btw-druk zich bij de afnemer in beginsel voordoen als de plaats van dienst in de Gemeenschap is gesitueerd en daarnaast de afnemer de btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd, doordat de afnemer of de leverancier de goederen binnenbrengt in de Gemeenschap en de afnemer op grond van art. 201 van het CDW wordt aangewezen als belastingschuldige ter zake van het belastbare feit invoer van goederen. Vanzelfsprekend kan dubbele btw-druk zich slechts voordoen, voor zover onderdelen van de vergoeding voor de dienst ook onderdeel uitmaken van de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

Er zijn dus situaties denkbaar waarbij een dubbele btw-druk op zou kunnen treden. Een mogelijke voorkoming daarvan biedt het recht op aftrek van btw.

De btw die wordt verschuldigd in verband met het belastbare feit invoer van goederen is aftrekbaar, evenals de btw die wordt verschuldigd ter zake van leveringen, diensten of intracommunautaire verwervingen, mits wordt voldaan aan de gebruikelijke voorwaarden, zoals met name de voorwaarde dat een belastingplichtige de ingevoerde goederen gebruikt voor belaste prestaties.

De goederen die worden binnengebracht in de Gemeenschap worden gebruikt voor leveringen of diensten, maar niet voor het belastbare feit invoer van goederen. Er bestaat dus geen recht op aftrek van btw in verband met gebruik voor het belastbare feit invoer van goederen. De btw die wordt verschuldigd ter zake



van het belastbare feit invoer van goederen is een soort kostenpost, geen opbrengstenpost.

Het is mijns inziens niet in overeenstemming met de Btw-richtlijn om aan een vrijgestelde belastingplichtige die btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen is verschuldigd, aftrek van deze btw te verlenen, met als onderbouwing dat de ingevoerde goederen worden gebruikt (door een derde: de leverancier of dienstverrichter) voor een latere levering of dienst aan de vrijgestelde belastingplichtige.

Lidstaten hebben de bevoegdheid om de levering van goederen die nog niet zijn ingevoerd vrij te stellen, wat in bepaalde situaties het ontstaan van dubbele btw-druk bij het zich voordoen van de combinatie van het belastbare feit invoer van goederen met het belastbare feit levering kan voorkomen.

Er kunnen onder het regime van de Btw-richtlijn situaties bestaan waarin dubbele btw-druk ontstaat. Situaties van dubbele btw-druk zijn in strijd met het neutraliteitsbeginsel dat het btw-systeem kenmerkt.<sup>1775</sup> Indien op consumptief verbruik in de Gemeenschap zowel btw zou drukken ter zake van het belastbare feit invoer van goederen, als btw zou drukken ter zake van het belastbare feit levering of dienst, dan kan op consumptief verbruik meer btw drukken dan het bedrag aan btw dat gelet op het toepasselijke btw-tarief en de vergoeding voor de verrichte levering of dienst en de waarde van de goederen zou zijn gerechtvaardigd.

Mijns inziens heeft de regelgever in de Btw-richtlijn ten onrechte geen regeling gemaakt die er voor zorgt dat een dubbele btw-druk achterwege blijft.

Ik pleit er voor dat in de Btw-richtlijn een regeling wordt ingevoerd die inhoudt, dat een ieder (dus naast een vrijgestelde belastingplichtige bijvoorbeeld ook een particulier) die btw ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt verschuldigd, recht heeft op aftrek van deze btw of deze btw kan terugvragen, voor zover bestanddelen van de douanewaarde waarover btw wordt verschuldigd ook onderdeel uitmaken van de vergoeding waarover diegene als afnemer ter zake van een levering of een dienst btw wordt verschuldigd, mits er ter zake van de levering of dienst geen vrijstelling van toepassing is.

### 32.6 DE VIJFDE EN ZESDE ONDERZOEKSVRAAG

Het antwoord op de vragen hoe in de btw-regelgeving de uitvoer van goederen wordt geregeld (vraag 5) en in hoeverre goederen die uit de Gemeenschap worden uitgevoerd vrij (behoren te) worden gemaakt van btw-druk (vraag 6) behandel ik gezamenlijk. Ik doe dit omdat de uitvoer van goederen geen belastbaar feit in het btw-systeem is, en de regeling van de uitvoer van goederen daardoor grotendeels ziet op het al dan niet ontdoen van goederen die worden uitgevoerd van btw-druk.

<sup>1775</sup> HvJ 24 oktober 1996, nr. 317/94 (Elida Gibbs Ltd), ECLI:EU:C:1996:400, V-N 1996, blz. 4573.

Het ontdoen van goederen van btw-druk bij uitvoer van goederen vindt in het btw-systeem plaats door het verlenen van een recht op aftrek van btw, in combinatie met het vrijstellen van leveringen en diensten voor zover die te maken hebben met goederen die naar buiten de Gemeenschap (zullen) worden gebracht.

Als goederen de Gemeenschap verlaten, ligt het in het btw-systeem in beginsel voor de hand dat goederen in veel situaties worden ontdaan van btw-druk. Onderdeel van het rechtskarakter van het btw-systeem vormen immers de aspecten dat er sprake is van een verbruiksbelasting en het neutraliteitsbeginsel. De uitgevoerde goederen zullen niet meer worden verbruikt in de Gemeenschap.

Het rechtskarakter van het btw-systeem bevat echter een aantal elementen dat niet in alle situaties dezelfde kant op wijst voor wat betreft het antwoord op de vraag of goederen ontdaan behoren te worden van btw-druk, als goederen naar buiten de Gemeenschap worden gebracht. Het vergt per groep van situaties een afweging van de verschillende aspecten van het rechtskarakter van de btw om te bepalen of op goederen die naar buiten de Gemeenschap worden gebracht btw behoort te drukken. In dit onderzoek heb ik btw-druk op de uitvoer van goederen onderzocht aan de hand van drie verschillende categorieën van personen die goederen naar buiten de Gemeenschap brengen, te weten de uitvoer van goederen door belaste belastingplichtigen, door particulieren en door vrijgestelde belastingplichtigen.

Belaste belastingplichtigen behoren goederen die behoren tot het ondernemingsvermogen, vrij van btw-druk uit te kunnen voeren uit de Gemeenschap. Dit kunnen zij op grond van de Btw-richtlijn ook.

In de Btw-richtlijn is het ontdoen van goederen van btw bij particulieren door middel van een vrijstelling vooral gekoppeld aan het plaatsvinden van een levering in verband waarmee de goederen worden uitgevoerd. Deze vrijstelling is in situaties waarbij de goederen door de afnemer worden verzonden of vervoerd niet van toepassing, indien de afnemer is gevestigd op het grondgebied van de lidstaat waar de kosten worden gemaakt of bij bepaalde goederen.

Het ontdoen van goederen van btw-druk behoort mijns inziens in het btw-systeem, mede gelet op het indirecte karakter, in beginsel niet meer aan de orde te komen als de goederen eenmaal bij particulieren terecht zijn gekomen. Dit geldt echter niet voor de levering door een belastingplichtige aan een particulier. Bij het bepalen van dit standpunt heb ik in de beschouwing betrokken dat het btw-systeem doelmatig behoort te zijn. Omdat in het btw-systeem het verbruiksbelastingkarakter centraal staat, vind ik echter, dat particulieren ten aanzien van goederen waarover bij aanschaf btw verschuldigd is geworden en die buiten het kader van een levering door een belastingplichtige worden uitgevoerd, een recht op teruggaaf van btw zouden behoren te hebben als het gaat om goederen die over een relatief lang tijdsbestek worden gebruikt, zoals duurzame gebruiksgoederen, of schilderijen. Ook bij toeristen zou geen btw op in de Gemeenschap aangeschafte en daarna uitgevoerde goederen behoren te drukken. Op deze punten sta ik een aanpassing van de Btw-richtlijn voor.

Voor btw die drukt op goederen die door vrijgestelde belastingplichtigen zullen worden gebruikt voor handelingen buiten de Gemeenschap, die in de lidstaat waar de btw wordt verschuldigd op de kosten voor aanschaf van, of dienstverlening aan, de goederen vrijgestelde prestaties zonder een recht op aftrek van btw zouden zijn, bestaat geen recht op aftrek van btw. Of er een recht op aftrek van btw bestaat bij een levering van goederen die in verband met de levering worden uitgevoerd, indien het een levering betreft van goederen, welke levering afgezien van het uitvoer karakter in de lidstaat waar kosten worden gemaakt waar btw over wordt verschuldigd, zou zijn vrijgesteld zonder een recht op aftrek van btw, is nog onduidelijk. Het zou niet juist zijn als het HvJ zijn overwegingen uit het arrest in de zaak Eurodental Sàrl<sup>1776</sup> die zien op de intracommunautaire situatie zonder meer zou transponeren naar een soortgelijke motivering die ziet op de uitvoer van goederen.

Ik ben met betrekking tot de uitvoer van goederen door vrijgestelde belastingplichtigen, met name gelet op het verbruikskarakter van het btw-systeem, van mening dat goederen in beginsel vrij van btw-druk de Gemeenschap behoren te verlaten. Ik beveel voor wat betreft goederen die buiten de Gemeenschap worden gebruikt voor handelingen die in de Gemeenschap een vrijgestelde prestatie zonder een recht op aftrek zouden vormen een daarop gerichte aanpassing van art. 169 van de Btw-richtlijn aan.

Ik meen dat beperkingen van het recht op aftrek van btw, zoals die bijvoorbeeld gelden op grond van het Besluit uitsluiting aftrek, behoren te blijven gelden, indien goederen worden uitgevoerd uit de Gemeenschap.

Bij zogenoemde ABC-transacties vinden bij uitvoer de leveringen in de handelsketen als uitgangspunt plaats in de lidstaat van waaruit de goederen worden vervoerd of verzonden. De vrijstelling bij levering van goederen die worden uitgevoerd kan van toepassing zijn bij meerdere leveringen in de handelsketen. Omdat de tekst van art. 146, aanhef, en onderdelen a en b, van de Btw-richtlijn niet duidelijk uitgaat van het vrijstellen van meerdere schakels in de handelsketen, is het mogelijk dat lidstaten verschillend handelen en dat een aantal lidstaten alleen de laatste schakel waarbij de goederen uit de Gemeenschap worden gebracht vrijstellen.

Ik meen dat bij de op grond van art. 146, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn vrijgestelde leveringen het vervoer rechtstreeks moet geschieden. Er kan van rechtstreeks vervoer worden gesproken, als de goederen in verband met het transport worden overgeladen of kort worden opgeslagen.

Het lijkt mij dat er uiterlijk ten tijde van de levering van de goederen een door objectieve gegevens verifieerbare intentie zal moeten zijn bij de afnemer, dat de goederen door de afnemer zullen worden uitgevoerd. Indien de afnemer niet voorafgaand aan, of tijdens de levering aan de leverancier meldt dat de goederen door de afnemer worden verzonden of vervoerd naar buiten de

<sup>1776</sup> HvJ 7 december 2006, nr. C-240/05 (Eurodental Sàrl), ECLI:EU:C:2006:763, V-N 2007/2.17.

Gemeenschap, kan de leverancier de vrijstelling van art. 146, aanhef en onderdeel b, van de Btw-richtlijn niet toepassen en zal de leverancier in beginsel btw moeten voldoen.

Ik ga ervan uit dat als goederen worden uitgevoerd en worden gebruikt voor handelingen buiten de Gemeenschap die bij plaatsvinden in de Gemeenschap prestaties zouden zijn geweest, deze handelingen tot uitdrukking zouden behoren te komen in de berekening van het recht op aftrek conform de methode van de pro rata. Het lijkt mij in het btw-systeem dat uitgaat van subjectieve vergoedingen passend, dat voor het bepalen van het recht op aftrek van btw indien mogelijk wordt aangesloten bij de vergoedingen ter zake van handelingen die in de Gemeenschap leveringen of diensten (zouden) zijn (geweest).

In de situatie dat de belastingplichtige de handelingen buiten de Gemeenschap verricht zonder gebruik te maken van een zogenoemde vaste inrichting, komen de handelingen die de belastingplichtige verricht buiten de Gemeenschap mijns inziens terecht in de pro rata-berekening. Bij handelingen buiten de Gemeenschap die in de Gemeenschap prestaties zouden hebben gevormd, zou mijns inziens bij de berekening van het recht op aftrek van btw aan de hand van de pro rata, de berekening behoren te worden gecorrigeerd voor eventuele kosten die buiten de Gemeenschap worden gemaakt en die waarde toevoegen aan de handelingen die bij plaatsvinden in de Gemeenschap prestaties zouden zijn geweest.

Als goederen door belastingplichtigen worden overgebracht naar een vaste inrichting in een derde land, zonder dat de verplaatsing plaatsvindt in het kader van een levering of dienst die aan een afnemer wordt verricht, zullen de goederen normaliter uiteindelijk worden verkocht in een derde land. Gelet op het arrest van het HvJ in de zaak *Le Crédit Lyonnais*<sup>1777</sup> lijkt de omzet van deze goederenstroom niet terecht te komen in de pro rata-omzet. Dit leidt ertoe dat de berekening van het recht op aftrek van btw conform de pro rata-methode minder goed aansluit bij de economische realiteit.

### 32.7 ONDUIDELIJKHEDEN IN ART. 71 VAN DE BTW-RICHTLIJN

De tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn is op een aantal punten onduidelijk. Ook lijkt het artikel te ontsporen, althans het artikel is niet goed uit te leggen uitgaande van het uitgangspunt dat de regelgever zal hebben bedoeld betekenis te geven aan het slot van de eerste volzin van het eerste lid. Aan de hand van een zestiental punten ga ik hierna in op de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn.

1. *Art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, is tekstueel gezien zonder betekenis*  
Art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn geeft de regel die geldt voor het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van de verschuldigdheid van btw bij goederen die zijn onderworpen aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking. Art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn geeft de regel die geldt in alle andere

<sup>1777</sup>. HvJ 12 september 2013, nr. C-388/11 (*Le Crédit Lyonnais*), ECLI:EU:C:2013:541, V-N 2013/48.15.

situaties. In alle in art. 71, eerste lid, eerste zin, van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties, geldt dus, gelet op de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn, óf de regel van het eerste lid, tweede volzin, óf de regel van het tweede lid. In art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn wordt gelet op de tekst van het vervolg van het artikel dus kennelijk slechts geregeld, bij plaatsing onder welke regelingen of situaties art. 71 van de Btw-richtlijn van toepassing is. Hierdoor lijkt tekstueel gezien art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, van de Btw-richtlijn zonder betekenis. Dit is met name relevant, omdat in dat gedeelte het begrip “onttrokken” wordt gebruikt.

2. *Als “onttrokken” al betekenis heeft, dan alleen voor art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn*

Een gedachte zou nog kunnen zijn, dat bij het toepassen van de bepalingen inzake de invoerrechten zoals bedoeld in art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen, de goederen toch moeten zijn onttrokken in de zin van art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn. Een dergelijke tekstuele uitleg vergt echter de nodige kunstgrepen.

Voor zover ik tracht betekenis te geven aan art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, van de Btw-richtlijn, meen ik dat de daar gegeven onttrekkingseis, uitgaande dat deze zou gelden voor de in art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn bedoelde situaties, tekstueel gezien niet ook kan gelden voor de in art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn bedoelde situaties, omdat art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn expliciet een eigen regeling voor het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit en het tijdstip van de verschuldigdheid van de btw bevat en daarbij in de tweede volzin dezelfde formulering wordt gehanteerd als in de eerste volzin (“vindt het belastbare feit (...) plaats en wordt de belasting (...) verschuldigd op het tijdstip”).

3. *Op systematische en teleologische gronden geen betekenis toe te kennen aan het begrip “onttrokken”*

Niet alleen uitgaande van een tekstuele interpretatie kan ik geen betekenis toekennen aan het slot van art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn. Ook systematisch en teleologisch bezien kan ik geen betekenis toekennen aan het begrip “onttrokken”. Ik zie niet in, hoe het in het btw-systeem zou passen, dat bij de toepassing van art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn wel een onttrekkingseis zou gelden, en bij toepassing van art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn niet, tenzij de onttrekkingseis dermate ruim wordt uitgelegd, dat hier geen beperkingen ten aanzien van het optreden van het belastbare feit uit voortvloeien, in welke situatie art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, van de Btw-richtlijn alsnog zonder betekenis is.

4. *Als “onttrokken” al betekenis heeft, dan moet het zeer ruim worden opgevat*

Ook via verdere systematische of teleologische interpretatie van de Btw-richtlijn kan ik geen betekenis toekennen aan art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, van de Btw-richtlijn. Ik weet niet welk doel zou worden gediend met een onttrekkingseis, althans in de betekenis, die deze term heeft in art. 203 van het CDW.

Een dergelijke onttrekkingseis lijkt namelijk een beperking aan te brengen in de situaties waarin het belastbaar feit invoer van goederen optreedt ten opzichte van de situaties waarin een douaneschuld ontstaat. Hierbij zou bij een douaneschuld die op grond van art. 204 van het CDW ontstaat het belastbare feit invoer van goederen definitief niet optreden. Systematisch gezien lijkt mij de meest logische uitleg van de Btw-richtlijn, dat in beginsel bij alle goederen, niet zijnde absoluut verboden goederen (verdovende middelen of vals geld), die feitelijk de Gemeenschap worden binnengebracht, en die niet onder intern communautair douanevervoer worden vervoerd en reeds in de Gemeenschap in het vrije verkeer zijn ten tijde van het binnenbrengen van de goederen in de Gemeenschap, het belastbare feit invoer van goederen behoort op te treden. Indien de term onttrokken die in het eerste lid, eerste volzin, slot, wordt gebruikt, wel betekenis heeft, moet de betekenis van dit begrip daarom mijns inziens dermate ruim worden opgevat dat het eerste lid, eerste volzin, slot, van art. 71 van de Btw-richtlijn niets materieels toevoegt aan de werking van het artikel. Ik heb in paragraaf 15.21 toegelicht dat indien aan het begrip onttrekken in art. 71 van de Btw-richtlijn betekenis toekomt, het begrip onttrekken ook het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 204 van het CDW omvat. Sinds het arrest van het HvJ in de zaak X BV<sup>1778</sup> is duidelijk dat art. 204 van het CDW doorwerkt naar het belastbare feit invoer van goederen.

5. *Als art. 71 alleen het tijdstip regelt waarop het belastbare feit plaatsvindt, dan kan het artikel geen inhoudelijke voorwaarden stellen aan het belastbare feit*

Het belastbare feit invoer van goederen wordt in de in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn bedoelde situaties uitgesteld tot een later tijdstip. Uitgaande van de formulering “vindt het belastbare feit (...) plaats en wordt de belasting (...) verschuldigd op het tijdstip waarop”, welke formulering alleen is gericht, op het tijdstip, lijken er in art. 71, eerste lid, van de Btw-richtlijn geen extra voorwaarden, en dus ook geen onttrekkingsvoorwaarde, te kunnen worden gesteld om tot het zich al dan niet voordoen van het belastbare feit invoer van goederen te kunnen komen.

6. *Het gaat om “goederen” en niet om “ingevoerde goederen” (want het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen moet blijken het artikel nog plaatsvinden)*

In paragraaf 15.8.4 heb ik gewezen op het gebruik van de term “ingevoerde goederen”. Mij is onduidelijk, waarom niet alleen de term “goederen” wordt gebruikt.

7. *Met het gebruik van de zinsnede dat “de geldende bepalingen inzake invoerrechten” moeten worden toegepast, wordt ten onrechte de schijn gewekt, dat er nog extra voorwaarden kunnen worden gesteld aan het optreden van het belastbare feit invoer*

Het lijkt er op dat de gebruikte formulering in art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn dat lidstaten in de daar bedoelde situaties “met betrekking tot het

<sup>1778</sup> HvJ 15 mei 2014, nr. C-480/12 (X BV), ECLI:EU:C:2014:329, BNB 2014/183 m.nt. Van Slooten. Ook na dit arrest is nog niet duidelijk of het begrip “onttrekken” in art. 71 van de Btw-richtlijn betekenis heeft.

belastbare feit en het verschuldigd worden van de belasting de geldende bepalingen inzake invoerrechten” toepassen met zich brengt, dat er in de in dat lid bedoelde situaties, in beginsel voorwaarden aan het optreden van het belastbare feit invoer van goederen worden gesteld door de voorwaarden die gelden voor het ontstaan van een douaneschuld.

Gelet op het scala aan verschillende ontstaanswijzen van een douaneschuld op grond van het CDW zal er bij goederen ten aanzien waarvan een douaneschuld kan ontstaan, uiterlijk altijd op de één of andere wijze een douaneschuld ontstaan wanneer de goederen in het vrije verkeer komen. In de situaties waarin art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn wordt toegepast, zal door de koppeling aan de bepalingen inzake invoerrechten het belastbare feit invoer van goederen ook altijd uiterlijk optreden wanneer goederen in het vrije verkeer komen. Hierdoor zijn met de tekst van art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn feitelijk geen extra voorwaarden geïntroduceerd voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen.

8. *Slotconclusie ten aanzien van de betekenis van de onttrekkingseis in het eerste lid, eerste volzin*

Ik ben er niet in geslaagd betekenis te geven aan art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, van de Btw-richtlijn. Er geldt geen onttrekkingseis in de zin van art. 71, eerste lid, eerste volzin, slot, van de Btw-richtlijn, ook niet in de situaties van art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn. Als de onttrekkingseis al betekenis zou hebben dan is die betekenis zodanig, dat zij geen materiële betekenis heeft in art. 71 van de Btw-richtlijn.

Art. 71 van de Btw-richtlijn lijkt dus te ontspreken, althans het artikel is niet goed uit te leggen, uitgaande van het uitgangspunt dat de regelgever zal hebben bedoeld betekenis te geven aan het slot van het eerste lid.

Voorts bevat de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn een groot aantal andere onduidelijkheden en onvolledigheden. Ik ga hier in de volgende punten op in.

9. *Alleen goederen die daadwerkelijk de bestemming hebben bereikt, vallen onder de “bedoelde regelingen of situaties”*

In art. 71 van de Btw-richtlijn wordt geregeld dat het belastbare feit invoer van goederen op een bepaald tijdstip plaatsvindt en de btw op dat tijdstip wordt verschuldigd bij goederen die vanaf het binnenbrengen onder één van de in art. 156, 276 en 277 van de Btw-richtlijn “bedoelde regelingen of situaties (...) worden geplaatst”. Op grond van art. 156, eerste lid, van de Btw-richtlijn kunnen leveringen van goederen “die bestemd zijn” voor het een of ander worden vrijgesteld. Ik vermoed dat wordt bedoeld dat bij de toepassing van art. 71 van de Btw-richtlijn in beginsel alleen goederen die daadwerkelijk de bestemming hebben bereikt onder de in art. 71, eerste lid, eerste volzin “bedoelde regelingen of situaties” vallen. Een uitzondering geldt hierbij voor goederen die zijn bestemd om bij de douane te worden aangebracht, welke verwijzing wel ziet op goederen die slechts zijn bestemd om te worden aangebracht bij de douane-autoriteiten.

De verwijzing naar goederen die worden gebruikt voor boor- en werkeilanden lijkt zinledig.

10. *Uitstel van het tijdstip waarop het belastbare feit invoer van goederen moet worden geacht plaats te hebben ongeacht of de betreffende lidstaat daadwerkelijk gebruik heeft gemaakt van de keuze voor een vrijstelling*

In de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn wordt verwezen naar de regelingen of situaties bedoeld in art. 156 van de Btw-richtlijn. Op grond van art. 156 van de Btw-richtlijn kunnen lidstaten vrijstelling verlenen van leveringen bij goederen bestemd voor bepaalde regelingen of situaties. De verwijzing in art. 71 van de Btw-richtlijn kan zodanig worden gelezen dat het belastbare feit invoer van goederen alleen wordt uitgesteld, indien de betreffende lidstaat ook daadwerkelijk gebruik heeft gemaakt van de bevoegdheid tot vrijstelling van leveringen die verkeren in één van de in de in art. 156 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties, of van goederen die daarvoor zijn bestemd. Het lijkt mij niet dat het artikel zo moet worden geïnterpreteerd en uitgelegd. Dat zou namelijk indruisen tegen de interne markt.

11. *Art. 71 biedt ten onrechte geen uitstel van het tijdstip van het belastbare feit invoer van goederen voor bepaalde douanebestemmingen*

Ten onrechte wordt op grond van de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn geen uitstel verleend van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen bij de douanebestemmingen wederuitvoer, vernietiging, afstand van goederen aan de Schatkist en de douaneregeling behandeling onder douanetoezicht.

12. *Art. 71, eerste lid, houdt onvoldoende rekening met opvolgende regelingen*

In de tekst van art. 71, eerste lid, van de Btw-richtlijn lijkt onvoldoende rekening te worden gehouden met opvolgende regelingen of situaties die onder art. 71, eerste lid, van de Btw-richtlijn vallen.

13. *In de Btw-richtlijn wordt in het midden gelaten wat moet worden verstaan onder “onderworpen zijn aan” invoerrechten. Dit leidt tot onduidelijkheden ingeval van een vrijstelling, een douanetarief van nihil, of goederen uit derdelandsgebieden*

In het eerste lid, tweede volzin, van art. 71 van de Btw-richtlijn worden onduidelijke begrippen gebruikt. Zo gaat het in de tekst van deze volzin om goederen die “onderworpen zijn aan” invoerrechten. Er kan bij goederen waarbij een douaneschuld kan ontstaan, lijkt mij, eventueel pas sprake zijn van een onderworpen zijn van goederen aan invoerrechten op het tijdstip waarop een douaneschuld ontstaat. Het gaat in het artikel echter over goederen, waarbij zolang één van de in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties van toepassing is in beginsel geen invoerrechten worden verschuldigd. Onduidelijkheid aangaande de term “onderworpen zijn aan” bestaat ook ten aanzien van goederen waarbij voor het douanerecht een vrijstelling of een douanetarief van nihil geldt. Ik wijs met betrekking tot de onduidelijkheid van het begrip “onderworpen” voorts op de positie van goederen uit het vrije verkeer van derdelandsgebieden. Ten aanzien van dergelijke goederen kan immers geen douaneschuld meer optreden, zodat kan worden betoogd dat dergelijke goederen niet zijn “onderworpen” aan invoerrechten.



14. *In de Btw-richtlijn wordt in het midden gelaten wat moet worden verstaan onder “invoerrechten”*

In art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn wordt een aantal rechten en heffingen vermeld. Indien goederen niet zijn onderworpen aan één van deze rechten of heffingen, worden op grond van art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn de geldende bepalingen “inzake invoerrechten” toegepast. Het begrip “invoerrechten” is in de Btw-richtlijn niet gedefinieerd, waardoor niet duidelijk is, waarop met de term invoerrechten precies wordt bedoeld.

Ik ga ervan uit dat de regels inzake douanerechten moeten worden toegepast, omdat dat het meest uitgebreide en meest voor de hand liggende handvat aan communautaire regelgeving op het terrein van het binnenbrengen van goederen in de Europese Unie is.

15. *De bepalingen inzake invoerrechten toepassen in situaties waarin goederen niet aan invoerrechten zijn onderworpen is onmogelijk. Het tweede lid kan slechts zien op een analoge toepassing.*

Onduidelijk is voorts dat op grond van de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn in de situaties bedoeld in het tweede lid, de geldende bepalingen inzake invoerrechten moeten worden toegepast met betrekking tot het belastbare feit invoer van goederen. Er lijkt een analoge toepassing van die bepalingen te zijn bedoeld. Ten aanzien van de in art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn bedoelde goederen lijken immers per definitie geen invoerrechten te worden verschuldigd.

16. *Onduidelijk is waarom alleen in de situaties genoemd in het tweede lid aansluiting zou moeten worden gezocht bij met de invoerrechten om te bepalen wie de btw wordt verschuldigd*

In de tekst van art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn wordt vermeld, dat de lidstaten met betrekking tot het verschuldigd worden van de btw de geldende bepalingen inzake invoerrechten toepassen. Gelet op de tekst van art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn lijkt het erop, alsof er ook voor de bepaling van degene die de btw wordt verschuldigd, wordt aangesloten bij de bepalingen inzake invoerrechten. Het is mij onduidelijk waarom er alleen in de in art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn bedoelde situatie zou worden aangesloten bij de bepalingen inzake invoerrechten voor de bepaling van degene die de btw wordt verschuldigd. Ik neem aan dat het toepassen van de geldende bepalingen inzake invoerrechten ook niet ziet op de wijze van heffing door uitnodiging tot betaling, op aangifte of anderszins. Het is namelijk niet voor de hand liggend dit alleen te regelen voor situaties waarin goederen niet zijn onderworpen aan één van de in art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn bedoelde rechten of heffingen.

### **32.8 VOORSTEL VOOR EEN VERBETERDE TEKST VAN ART. 71 VAN DE BTW-RICHTLIJN**

In het voorgaande heb ik aangegeven waarom de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn mijns inziens zo onduidelijk is dat er geen sprake is van behoorlijke

regelgeving. Voorts heb ik in paragraaf 15.8.5 aangegeven wat de regelgever vermoedelijk in art. 71 van de Btw-richtlijn heeft getracht, althans zal hebben bedoeld, te regelen. In plaats van het hierbij te laten en slechts aan te geven welke mankementen de huidige tekst vertoont, doe ik in het kader van mijn streven naar een daadwerkelijke verbetering van de btw-regelgeving op dit punt een concreet voorstel over hoe art. 71 van de Btw-richtlijn zou kunnen luiden.

Art. 71 van de Btw-richtlijn staat niet op zichzelf. Het artikel is nauw verwant aan enkele andere artikelen in de Btw-richtlijn waarvan de tekst mijns inziens ook kan worden verbeterd. Ik neem daarom enige andere artikelen mee in mijn voorstel voor een verbeterd art. 71 van de Btw-richtlijn. Ik kom met een voorstel voor een verbeterde tekst van de artikelen 2, 30, 62 en 71 van de Btw-richtlijn. Ik beperk mijn voorstel tot een verbetering van de tekst van de Btw-richtlijn. Het gaat mij in dit voorstel niet om het veranderen van de inhoud van de regeling van de Btw-richtlijn ten opzichte hoe de huidige tekst van de Btw-richtlijn mijns inziens moet worden begrepen.

Mijns inziens zijn goederen in het vrije verkeer in de zin van de Btw-richtlijn, zodra zich, buiten de situatie van de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer, het belastbare feit invoer van goederen voordoet. Dit geldt ook als de verschuldigde btw niet is betaald, of als de douanerechten niet zijn betaald, of als de invoerformaliteiten niet correct zijn nagekomen. Een definitie van goederen in het vrije verkeer hoort mijns inziens in beginsel thuis in het VWEU, niet in de Btw-richtlijn. Daarom ga ik in mijn voorgestelde artikelen niet in op het gegeven dat mijns inziens sprake kan zijn van goederen in het vrije verkeer als douanerechten niet zijn betaald, of als bepaalde invoerformaliteiten niet correct zijn nagekomen. Ik heb in paragraaf 15.7 betoogd dat goederen in het kader van de Btw-richtlijn normaliter ook in het vrije verkeer komen als het belastbare feit invoer van goederen zich voordoet en de verschuldigde btw niet is betaald. Dit laatste is iets wat wel in de Btw-richtlijn kan worden geregeld, omdat dit aspect specifiek ziet op de btw-regelgeving. Ik heb dit dan ook verwerkt in mijn voorstel voor art. 30 van de Btw-richtlijn.

In de tekst van het huidige art. 71 van de Btw-richtlijn worden twee categorieën situaties behandeld. Bij de situaties bedoeld in art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn vindt het belastbare feit invoer van goederen plaats en wordt de btw verschuldigd op het tijdstip waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van bepaalde rechten of heffingen zich voordoen. Bij de (kenmerkend volgens de richtlijngever bestaande) overige situaties, de situaties bedoeld in art. 71, tweede lid, van de Btw-richtlijn, waarbij de goederen dus niet zijn onderworpen aan de rechten of heffingen, worden de bepalingen inzake invoerrechten toegepast. Zoals vermeld in paragraaf 15.8.4 ga ik ervan uit dat de bepalingen inzake douanerechten moeten worden toegepast.

Ik heb in paragraaf 15.24 betoogd dat de regelingen van de artikelen 206 en 233, aanhef en onderdelen c en d, van het CDW gevolgen zouden moeten hebben voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen. Het betreft hier situaties waarin geen douaneschuld ontstaat (art. 206 van het CDW) of een dou-

aneschuld teniet gaat (art. 233 van het CDW). Bij toepassing van deze artikelen behoort ook het belastbare feit invoer van goederen niet op te treden.

Voorts neem ik, zoals vermeld in paragraaf 15.24 aan, dat het wijzigen, ongeldig maken of herzien van een douaneaangifte gevolgen moet hebben voor de btw. Dit is niet geregeld in de Btw-richtlijn.

Een en ander vergt uitwerking in de Btw-richtlijn. Dit zal mijns inziens echter niet geregeld moeten worden in artikelen die zien op het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen. Ik laat dit niet ontstaan van het belastbare feit invoer van goederen of het tenietgaan van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen, evenals het wijzigen, ongeldig maken of herzien van een douaneaangifte in mijn tekstvoorstel buiten beschouwing.

Art. 71 van de Btw-richtlijn vormt een afwijking van art. 70 van de Btw-richtlijn. Op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn wordt bij goederen die zich bevinden onder bepaalde regelingen of situaties voor het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen en voor het tijdstip van de verschuldigdheid van btw, aangesloten bij het tijdstip van het optreden van het belastbare feit voor bepaalde rechten of heffingen of het ontstaan van een douaneschuld respectievelijk het tijdstip van de verschuldigdheid daarvan. Voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn is dus vereist dat er sprake is van goederen die zich bevinden onder een bepaalde regeling of situatie én dat er sprake is van het optreden van een belastbaar feit voor bepaalde rechten of heffingen of het ontstaan van een douaneschuld. Het kan zich echter voordoen dat er niet langer sprake is van goederen die zich bevinden onder één van de in art. 71 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties, zonder dat een belastbaar feit voor de bepaalde rechten of heffingen optreedt of een douaneschuld ontstaat. Gedacht kan worden aan de situatie dat een douaneregime wordt beëindigd, omdat de goederen niet langer in het douanegebied vertoeven. Ook kan worden gedacht aan het douaneregime vernietiging. Als de goederen zijn vernietigd, lijkt het douaneregime vernietiging niet langer op die goederen van toepassing, omdat de goederen zich niet langer in het douanegebied bevinden omdat ze niet meer bestaan.

Het verdient de voorkeur als uit de tekst van de Btw-richtlijn volgt, dat als een douaneregime wordt beëindigd buiten de Gemeenschap, of als goederen conform de douanebestemming vernietiging worden vernietigd, daarmee in beginsel niet alsnog het belastbare feit invoer van goederen optreedt.

Enerzijds kan door de aansluiting van het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van goederen met het douanerecht worden betoogd dat hiervoor geen verdere uitwerking in de Btw-richtlijn noodzakelijk is. Er zal immers geen douaneschuld ontstaan of een belastbaar feit voor de in art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn vermelde rechten of heffingen optreden, en dus zal in deze gedachtegang op grond van art. 71 van de Btw-

richtlijn geen btw worden verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen.

Anderzijds zou kunnen worden betoogd dat doordat in deze situaties het uitstel van het belastbare feit invoer van goederen van art. 71 van de Btw-richtlijn wordt beëindigd, terug wordt gevallen op art. 70 van de Btw-richtlijn, waardoor het belastbare feit invoer van goederen zich toch zou voordoen ten tijde van de beëindiging van het douaneregime. In art. 70 van de Btw-richtlijn is de hoofdregel gegeven, het belastbare feit invoer van goederen vindt plaats en de btw wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de invoer van goederen geschiedt. Hierop vormt art. 71 van de Btw-richtlijn een uitzondering die geldt voor goederen die zich bevinden onder bepaalde regelingen of situaties. In paragraaf 15.21 heb ik betoogd dat het mij onder omstandigheden, afhankelijk van de uitleg van het begrip onttrekken in art. 71, eerste lid, eerste volzin, van de Btw-richtlijn, verdedigbaar lijkt, dat als niet meer wordt voldaan aan de voorwaarden voor uitstel van het belastbare feit invoer van goederen op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn, wordt teruggevalLEN op art. 70 van de Btw-richtlijn. In beginsel leidt het niet langer bevinden van goederen onder een regeling of situatie als bedoeld in art. 71 van de Btw-richtlijn in deze gedachtegang dan tot het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen. De goederen zijn immers (ooit) binnengebracht in de Gemeenschap. Ik heb in paragraaf 15.21 overigens opgemerkt dat voor zover een douaneregime wordt beëindigd, omdat goederen zich buiten het douanegebied bevinden, of bij het niet langer van toepassing zijn van uitstel van het belastbare feit invoer van goederen op grond van art. 71 van de Btw-richtlijn, omdat goederen conform de douanebestemming vernietiging zijn vernietigd, geen belastbaar feit invoer van goederen zou behoren te ontstaan. In zoverre lijkt mij een betoog dat wordt teruggevalLEN op art. 70 van de Btw-richtlijn niet goed houdbaar.

Gelet op het voorgaande dient voor de duidelijkheid ook in de Btw-richtlijn te worden geregeld dat als een douaneregime wordt beëindigd buiten de Gemeenschap, of als een goed is vernietigd conform de douanebestemming vernietiging daarmee in beginsel niet alsnog het belastbare feit invoer van goederen optreedt. Ik hou hiermee rekening in mijn tekstvoorstel, doordat in dergelijke situaties op grond van art. 30 van mijn voorstel het belastbare handelen wordt geacht niet te zijn opgetreden. Een uitzondering hierbij is het optreden van het belastbare feit invoer van goederen bij bepaalde regelingen voor preferentiële tariefbehandeling in derde landen, zoals bedoeld in art. 216 van het CDW.

Ik hou er in mijn tekstvoorstel rekening mee, dat hoewel het niet noodzakelijk is dat het belastbare handelen gelijktijdig plaatsvindt met het belastbare feit, het mijns inziens wel de voorkeur verdient dat als er sprake is van belastbaar handelen, dat dan ook eventueel na verloop van tijd waarin de goederen zich onder bepaalde regelingen of situaties bevinden het belastbare handelen wordt gevolgd door een belastbaar feit. Het geniet mijn voorkeur dat als er sprake is van wederuitvoer of vernietiging, of als een ander douaneregime wordt beëindigd buiten de Gemeenschap, daarmee ook geen sprake (meer) is van een belastbaar handelen. Een uitzondering hierbij is het optreden van het belastbare feit invoer

van goederen bij bepaalde regelingen voor preferentiële tariefbehandeling in derde landen, zoals bedoeld in art. 216 van het CDW.

Zoals behandeld in paragraaf 15.6 treedt mijns inziens een belastbaar feit in het btw-systeem ook op als het belastbare feit is vrijgesteld. Dit neem ik mee in mijn voorstel voor art. 62 van de Btw-richtlijn.

In mijn voorstel hou ik rekening met de door mij geconstateerde onduidelijkheden van art. 71 van de Btw-richtlijn. Ik neem in mijn voorstel mee dat mijns inziens de term “invoer van een goed” als aanduiding van het belastbare feit “invoer van goederen” de voorkeur verdient. Voorts hou ik er rekening mee dat het qua terminologie in het CDW pleegt te gaan over het ontstaan van een douaneschuld. In het CDW wordt de term belastbaar feit niet gehanteerd. Daarom vermijd ik in mijn voorstel voor art. 71 van de Btw-richtlijn, voor zover het gaat om een douaneschuld, de term belastbaar feit.

In mijn onderzoek heb ik alleen de btw en de douanerechten betrokken. Andere invoerrechten, landbouwheffingen of heffingen van gelijke werking vallen buiten mijn onderzoek. Zoals opgemerkt in paragraaf 15.8.5 vraag ik mij af waarom in art. 71, eerste lid, tweede volzin, van de Btw-richtlijn niet alleen wordt verwezen naar het ontstaan van een douaneschuld. Zoals daar opgemerkt lijkt het er op dat een simpele bepaling in art. 71 van de Btw-richtlijn waarin alleen wordt verwezen naar het ontstaan van een douaneschuld de voorkeur zou verdienen. Deze regelgeving is immers op vrijwel alle goederen van toepassing. Zoals hiervoor behandeld is bijvoorbeeld ook bij een vrijstelling sprake van het ontstaan van een douaneschuld. Alleen bij absoluut verboden goederen ontstaat geen douaneschuld. De regelgeving in het CDW biedt een bruikbaar communautair handvat om voor de btw bij aan te sluiten. Mijn tekstvoorstel is gericht op verbetering van de tekst van art. 71 van de Btw-richtlijn, niet op het brengen van inhoudelijke wijzigingen van het geregelde. Ik ga daarom in mijn onderstaande tekstvoorstel uit van het handhaven van de verwijzing naar andere rechten of heffingen dan het ontstaan van een douaneschuld. Mocht de regelgever bij het in regelgeving implementeren van het tekstvoorstel in de Btw-richtlijn van mening zijn dat een verwijzing naar alleen een douaneschuld de voorkeur verdient, dan kan onderstaande tekst aanmerkelijk worden gesimplificeerd.

Ik kom tot het volgende tekstvoorstel:

“Artikel 2

1. De volgende handelingen zijn aan de BTW onderworpen:

(...)

d) de invoer van een goed.

2. (...)

3. (...)

Artikel 30

1. Als “invoer van een goed” wordt beschouwd het feitelijke binnenbrengen van een goed in de Gemeenschap dat zich niet in het vrije verkeer bevindt in de zin van artikel 29 van het Verdrag.

2. Naast het in het eerste lid bedoelde geval wordt als “invoer van een goed” mede beschouwd, het feitelijke binnenbrengen van een goed in de Gemeenschap, welk goed zich direct voorafgaande aan het binnenbrengen van het goed in de Gemeenschap in het vrije verkeer bevond in een derdelandsgebied dat deel uitmaakt van het douanegebied van de Gemeenschap.

3. Als een goed in het vrije verkeer wordt voor de toepassing van dit artikel mede beschouwd een goed waarbij het belastbare feit invoer van een goed zich heeft voorgedaan, tenzij de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer toepassing vindt.

Een goed ten aanzien waarvan het belastbare feit invoer van een goed zich heeft voorgedaan vanwege plaatsing onder de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer wordt geacht in het vrije verkeer te zijn na het tijdstip waarop door tijdsverloop evenveel btw is verschuldigd, als zou zijn verschuldigd indien het goed op het tijdstip van het feitelijke binnenbrengen in de Gemeenschap in het vrije verkeer zou zijn gebracht.

4. Als een goed dat verkeert onder één van de in artikel 71 van de Btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties overeenkomstig de douaneregelgeving buiten de Gemeenschap is gebracht, of als het douaneregime vernietiging is toegepast, wordt geacht dat er geen sprake is geweest van belastbaar handelen ten tijde van het feitelijke binnenbrengen van het goed in de Gemeenschap, zolang het goed niet opnieuw in de Gemeenschap wordt binnengebracht.

Het voorgaande doet niet af aan het optreden van het belastbare feit en van belastbaar handelen, voor zover tussen de Europese Unie en bepaalde derde landen gesloten overeenkomsten voor een goed van oorsprong uit de Europese Unie in de zin van deze overeenkomsten in de toekenning, bij invoer in deze derde landen, van een preferentiële tariefbehandeling voorzien, onder het voorbehoud dat, wanneer het goed onder de regeling actieve veredeling is verkregen, een daarin verwerkt niet-communautair goed aan de betaling van de daarop betrekking hebbende rechten bij invoer is onderworpen en de documenten die voor het in derde landen verkrijgen van deze preferentiële tariefbehandeling nodig zijn geldig zijn gemaakt.

## Artikel 62

Voor de toepassing van deze richtlijn:

1) wordt onder “belastbaar feit” verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld. Een belastbaar feit treedt ook op als er een vrijstelling van toepassing is;

2) wordt de belasting geacht “verschuldigd te zijn” wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de tot voldoening van de belasting gehouden persoon kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.

## Artikel 70

Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de invoer van een goed geschiedt.

## Artikel 71

### 1. Indien sprake is van een goed

(a) dat vanaf het feitelijke binnenbrengen ervan in de Gemeenschap is bestemd om overeenkomstig de douaneregelgeving bij de douane te worden aangebracht, of dat is geplaatst in tijdelijke opslag, of onder een stelsel van douane-entrepots, of onder een stelsel van actieve veredeling, of onder een regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van de rechten bij invoer, of onder een regeling voor extern douanevervoer, of onder de douaneregeling behandeling onder douanetoezicht, of onder de douanebestemming binnenbrengen van goederen in een vrije zone of een vrij entrepot, of onder de douanebestemming wederuitvoer, of onder de douanebestemming vernietiging, of onder de douanebestemming afstaan van goederen aan de Schatkist

danwel

(b) dat zich direct voorafgaande aan het binnenbrengen van het goed in de Gemeenschap in het vrije verkeer van een derdelandsgebied, dat deel uitmaakt van het douanegebied, bevond en dat zich op grond van artikel 277 in de Gemeenschap bevindt onder dezelfde voorwaarden als die welke voor de toepassing van een onder a vermelde regeling of situatie gelden, of onder intern communautair douanevervoer is geplaatst

en

indien het feitelijke binnenbrengen in de Gemeenschap van een goed dat niet in het vrije verkeer is kan leiden tot een belastbaar feit of het ontstaan van een douaneschuld ter zake van invoerrechten, landbouwheffingen of heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, vindt het belastbare feit invoer van een goed plaats op het tijdstip waarop het belastbare feit ter zake van deze rechten of heffingen zich voordoet of op het tijdstip waarop de douaneschuld ontstaat. Op dat tijdstip wordt ook de btw verschuldigd.

2. Indien het feitelijke binnenbrengen in de Gemeenschap van een goed, dat zich bevindt onder een van de in het eerste lid onder a of b bedoelde regelingen of situaties, en dat niet in het vrije verkeer is, niet kan leiden tot een belastbaar feit of het ontstaan van een belastingschuld ter zake van invoerrechten, landbouwheffingen of heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, worden met betrekking tot het tijdstip van het plaatsvinden van het belastbare feit invoer van een goed en met betrekking tot het tijdstip van het verschuldigd worden van de btw de geldende bepalingen inzake douanerechten analoog toegepast. Het belastbare feit invoer van een goed vindt plaats en de btw wordt verschuldigd op het tijdstip waarop een douaneschuld zou ontstaan.

3. Bij het feitelijke binnenbrengen in de Gemeenschap van een goed als bedoeld in het eerste lid onder b, welk goed zich direct voorafgaande aan dit binnenbrengen in het vrije verkeer bevond in een derdelandsgebied dat deel uitmaakt van het douanegebied van de Gemeenschap, vindt het gestelde in het eerste lid en tweede lid overeenkomstige toepassing als ware er sprake van een goed dat ten tijde van het feitelijke binnenbrengen in de Gemeenschap niet in het vrije verkeer van de Gemeenschap is.

4. Ingeval een goed als bedoeld in het eerste lid, onder b, onder intern communautair douanevervoer is geplaatst, worden het eerste lid en tweede lid van dit

artikel toegepast als ware er sprake van een goed dat ten tijde van het feitelijke binnenbrengen in de Gemeenschap niet in het vrije verkeer van de Gemeenschap is.

5. Het eerste en tweede lid van dit artikel blijven van toepassing zolang elkaar opvolgende regelingen of situaties als bedoeld in het eerste lid ten aanzien van het goed van toepassing blijven.

6. Een belastbaar feit of het ontstaan van een douaneschuld ter zake van invoerrechten, landbouwheffingen of heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, wordt voor de toepassing van dit artikel mede geacht plaats te vinden indien een vrijstelling of een tarief van nihil van toepassing is ter zake van dit belastbare feit of ter zake van deze douaneschuld.”

Ik heb getracht te komen tot een tekst die de voormelde onduidelijkheden vermijdt en waarbij zinledige teksten worden vermeden.

In art. 2 van het voorstel is de term “invoer van een goed” als enkelvoud genomen. Voor het optreden van het belastbare feit invoer van goederen is voldoende dat één enkel goed wordt binnengebracht in de Gemeenschap.

In art. 30 van het voorstel doel ik met de term Verdrag op het VWEU.

Art. 30, derde lid, van het voorstel dient er voor om ervoor te zorgen dat een goed waarbij het belastbare feit invoer van een goed zich heeft voorgedaan voor de btw-regelgeving in het vrije verkeer is. Dit ter voorkoming dat het belastbare feit invoer van een goed zich nogmaals kan voordoen. Omdat dit specifiek is voor de btw-regelgeving, dient dit in de Btw-richtlijn te worden geregeld. Omdat dit ziet op het in het vrije verkeer zijn als bedoeld in art. 30, heb ik deze tekst aan dit artikel toegevoegd. Er wordt in de tekst rekening gehouden met het naar tijdsverloop verschuldigd worden van btw bij de douaneregeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer.

Het vierde lid van art. 30 van het voorstel dient ervoor om ervoor te zorgen dat als een goed overeenkomstig de regelgeving is uitgevoerd of vernietigd, ook in de douaneregelgeving vastligt dat niet alsnog het belastbare feit invoer van een goed optreedt. Het heeft mijn voorkeur om niet alleen het belastbare feit invoer van een goed in dergelijke situaties te voorkomen, maar ook aan te geven dat er geen sprake is van belastbaar handelen. Anders zouden zich in een aantal situaties belastbare handelingen voordoen, die nooit zullen leiden tot een belastbaar feit. In het vierde lid hou ik rekening met het optreden van het belastbare feit invoer van een goed bij het ontstaan van een douaneschuld op grond van art. 216 van het CDW.

In art. 62 wordt in mijn voorstel rekening gehouden met het gegeven dat er ook een belastbaar feit invoer van een goed optreedt als er een vrijstelling van toepassing is.



Ik heb art. 70 in mijn voorstel opgenomen voor het overzicht met de andere artikelen die het belastbare feit invoer van een goed regelen.

In art. 71, eerste lid, van het voorstel wordt onder a en b geregeld bij welke regelingen en situaties het artikel wordt toegepast. Het kan zowel gaan om een goed dat niet in het vrije verkeer is (onderdeel a) als om een goed dat reeds in een derdelandsgebied in het vrije verkeer was (onderdeel b).

Met de term “kan leiden” in het eerste lid van art. 71 van het voorstel wordt bedoeld op een goed waarbij het belastbare feit of de douaneschuld zich ten aanzien van het goed kan voordoen, bijvoorbeeld als het goed zou worden onttrokken. Het gaat niet om een discretionaire bevoegdheid. In bepaalde situaties zal ten aanzien van het goed het belastbare feit optreden of de douaneschuld ontstaan. Ik heb deze terminologie gebruikt om de term “onderworpen” te vermijden. Het kan immers worden betoogd dat een goed pas is onderworpen aan bepaalde belastingen op het tijdstip van het zich voordoen van het belastbare feit. Ten tijde van het uitstel van het belastbare feit zal het belastbare feit zich nog niet hebben voorgedaan.

In het eerste lid van het voorstel voor art. 71 worden de situaties geregeld waarbij een belastbaar feit ter zake van de bedoelde rechten kan optreden of een douaneschuld kan ontstaan. In die situaties vindt het belastbare feit invoer van een goed plaats op het tijdstip waarop het belastbare feit ter zake van de bedoelde rechten of heffingen zich voordoet of op het tijdstip waarop de douaneschuld ontstaat. Ook de btw wordt op dat tijdstip verschuldigd.

In het tweede lid van het voorstel voor art. 71 worden situaties geregeld waarbij er geen belastbaar feit ter zake van de bedoelde rechten kan optreden of een douaneschuld kan ontstaan. In die situaties worden de geldende bepalingen inzake douanerechten analoog toegepast. Het belastbare feit invoer van een goed vindt plaats en de btw wordt verschuldigd wanneer een douaneschuld zou ontstaan, op het tijdstip waarop een douaneschuld zou ontstaan.

In het derde lid van het voorstel voor art. 71 wordt geregeld dat indien het gaat om een goed uit het vrije verkeer van een derdelandsgebied, waarbij dus per definitie geen douaneschuld kan ontstaan, de eerste twee leden moeten worden toegepast alsof er sprake is van een goed dat niet in het vrije verkeer van de Gemeenschap is.

In het vierde lid van het voorstel voor art. 71 wordt geregeld dat een in het vrije verkeer zijnd goed uit een derdelandsgebied, dat onder intern communautair douanevervoer verkeert, voor toepassing van de eerste twee leden moet worden behandeld als ware er sprake van een goed dat zich ten tijde van het feitelijke binnenbrengen in de Gemeenschap niet in het vrije verkeer van de Gemeenschap bevindt.

In het vijfde lid van het voorstel voor art. 71 wordt geregeld dat regelingen of situaties elkaar mogen opvolgen, waarbij het uitstel van het optreden van het belastbare feit in stand blijft.

In het zesde lid van het voorstel voor art. 71 wordt geregeld dat er bij toepassing van een vrijstelling of een nultarief voor de in art. 71 bedoelde rechten of heffingen ook sprake is van een belastbaar feit of van het ontstaan van een douaneschuld.

### 32.9 AFSLUITING

De belangrijkste vraag in dit onderzoek is in hoeverre in de btw-regelgeving ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt aangesloten bij de regelgeving inzake de heffing van douanerechten. Daarom sluit ik af met in het kort op een rij zetten van mijn bevindingen op dit terrein.

Btw en douanerechten zijn beide heffingen die aanknopen bij grensoverschrijding, zij het dat in het btw-systeem in beginsel pas btw hoeft te gaan drukken als goederen in de consumptieve sfeer komen en dat bij douanerechten in beginsel pas een douaneschuld ontstaat als goederen in het vrije verkeer komen.

Er is een strak verband tussen de regeling van het zich voordoen van het belastbare feit invoer van goederen en het ontstaan van een douaneschuld. Weliswaar is het kernartikel dat dit regelt, art. 71 van de Btw-richtlijn, erg onduidelijk geformuleerd, maar het strakke verband treedt uit de regeling wel naar voren. Al met al lijkt art. 71 van de Btw-richtlijn in te houden dat bij goederen die zich bevinden onder één van de in het artikel bedoelde regelingen of situaties het tijdstip van het optreden van het belastbare feit invoer van goederen en het tijdstip van het verschuldigd worden van btw aansluiten bij het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld of het tijdstip van het ontstaan van het belastbare feit voor de invoerrechten, landbouwheffingen of heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, ook als ter zake van de goederen geen invoerrechten, landbouwheffingen, of heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid worden verschuldigd. Uiterlijk als goederen in het vrije verkeer komen in de Gemeenschap zal een douaneschuld ontstaan en treedt ook het belastbare feit invoer van goederen op. Bij alle douanebestemmingen, waaronder de daarvan deel uitmakende douaneregelingen, en bij de andere douanerechtelijke situaties waaronder tijdelijke opslag, blijkt het belastbare feit invoer van goederen op hetzelfde tijdstip plaats te vinden als het tijdstip waarop de douaneschuld ontstaat. De aansluiting met het douanerecht gaat zo ver dat de douanerechtelijke regelingen of situaties die mogen worden toegepast bij goederen die niet in het vrij verkeer zijn, analoog mogen worden toegepast, bij goederen die direct voorafgaande aan het binnenbrengen in de Gemeenschap in het vrije verkeer van een derdelandsgebied waren.

De plaats van het ontstaan van het belastbare feit invoer van goederen sluit aan bij de plaats van het ontstaan van de douaneschuld.

Het draait er bij het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap vooral om dat het belastbare feit zich voordoet. De regeling wie daarvan de belasting-schuldige is, vergt kennelijk weinig harmonisatie. Er is dan ook, op een enkele uitzondering na, geen verplichte aansluiting met het douanerecht bij het bepalen van de belastingsschuldige.

Op het terrein van de vrijstellingen kennen de btw-regelgeving en de regelgeving met betrekking tot douanerechten hun eigen regelgeving. Er wordt niet expliciet aangesloten bij de regelgeving van de douanerechten, hoewel veel vrijstellingen vrijwel overeenkomen.

Bij het belastbare feit invoer van goederen bestaat er geen vergoeding, althans geen bruikbare, die rechtstreeks staat tegenover het binnenbrengen van goederen in de Gemeenschap. Voor de maatstaf van heffing bij het belastbare feit invoer van goederen wordt, enkele afwijkingen daargelaten, aangesloten bij de douanewaarde uit het douanerecht, die bij voorkeur is gebaseerd op de transactiewaarde van de goederen.

Voor de maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen wordt dus in beginsel aangesloten bij de tegenprestatie in transacties die met de goederen of vergelijkbare goederen worden gesloten. Dit niet omdat dat de tegenprestatie zou zijn voor het belastbare feit invoer van goederen, maar omdat deze tegenprestatie het beste de subjectieve waarde van de goederen die worden ingevoerd weergeeft.

De bij invoer toe te passen maatstaf van heffing wordt bepaald door aan te sluiten bij de vergoeding voor een transactie. Hoewel dit de beste methode lijkt om de maatstaf van heffing vast te stellen is het goed om te realiseren dat dit slechts een benaderingswijze van de systematisch bezien ideale vergoeding oplevert. Deze ideale maatstaf van heffing ter zake van het belastbare feit invoer van goederen lijkt ongrijpbaar.

Het douanerecht kent vanwege de protectionistische inslag veel meer tarieven dan de btw.

Het lijkt mij dat er voor wat betreft de beschrijving van de pro rata-methode in de Btw-richtlijn onvoldoende rekening is gehouden met het belastbare feit invoer van goederen. Het lijkt mij dat voor het vaststellen van de omvang van het recht op aftrek van btw op goederen en diensten, die niet worden gebruikt voor het belastbare feit invoer van goederen, niet van belang zou moeten zijn hoeveel goederen er worden ingevoerd. Invoer van goederen is veeleer te zien als een kostenpost dan als een uitgaande prestatie.

Mijns inziens worden goederen of diensten niet gebruikt voor het belastbare feit invoer van goederen. Er bestaat geen recht op aftrek van btw in verband met gebruik voor het belastbare feit invoer van goederen en het belastbare feit invoer van goederen hoort niet thuis in de pro rata. Met betrekking tot de uitvoer van goederen ben ik in mijn onderzoek ingegaan op de problematiek van

het meenemen van handelingen die buiten de Gemeenschap plaatsvinden in de pro rata, met name ook als gebruik wordt gemaakt van vaste inrichtingen in derde landen.

Het kan zich mijns inziens voordoen dat het recht op aftrek van btw bij een ander moet worden beoordeeld dan degene die de btw is verschuldigd geworden. Het verplaatsen van het recht op aftrek van btw verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen naar een ander dan degene die de btw is verschuldigd is in het btw-systeem in bepaalde gevallen noodzakelijk.

De Btw-richtlijn kent op de terreinen van het afzien van boeken, terugbetaling of kwijtschelding geen regelgeving voor wat betreft de aansluiting van de regeling van btw, die wordt verschuldigd ter zake van het belastbare feit invoer van goederen met het douanerecht. Het verdient mijns inziens aanbeveling dit in de Europese Unie eenvormig te regelen.



## *Summary and conclusions*

### *Introduction*

My research is called: “the levying of taxes at the border, a comparative study of the levying of VAT and customs debt because of the crossing of the external border of the European Union”. My research is about VAT when importing and exporting goods. A VAT system applies to goods that are within the Community<sup>1779</sup>, whereby transactions are subject to VAT. With some exceptions, the chargeable event for the supply of goods or for the supply of services occur if there is a transaction between two parties. This means that VAT is normally applied when goods from within the Community are used within the consumer atmosphere.<sup>1780</sup> For goods that enter the Community and end up in the consumer atmosphere, there doesn't necessarily have to be a transaction between different parties, or if there is a transaction between multiple parties, that transaction does not have to take place in the Community. Due to the legal nature of the VAT system, in principle, goods that were imported and end up in the consumer atmosphere should be subject to VAT.

In my research I have tried to find out how the VAT system deals with the import of goods. For the taxation of goods that are imported, the VAT system has a chargeable event: the importation of goods. My research goes into the various aspects of this chargeable event. I have looked at when and where this chargeable event occurs, the person who is liable for payment, exemptions, the taxable amount, the VAT rate and the right to deduct VAT.

The occurrence of the chargeable event for the importation of goods is not dependent on the occurrence, or the non-occurrence, of a transaction. I have tried to find out how this chargeable event relates to the other chargeable events for the supply of goods and for the supply of services. Through a combination of these chargeable events, each with their own different character, it is conceivable that the VAT is charged twice and that there is double taxation of the VAT. This aspect forms part of my research.

When goods are imported into the European Union, in principle not only VAT but also customs debts become chargeable. The core of my research looks at the question: “to what extent does the VAT regulation in respect of the chargeable event for the importation of goods correspond with the regulation regarding

1779. I use the term “Community” when referring to the part of the European Union where the VAT system applies.

1780. By “consumer atmosphere” I mean goods that are in free circulation and can be used by a consumer - for consumer use.

the levying of customs debt?”. Both VAT and customs debt involve goods crossing a border, coming into the European Union. They have their own regulations and conceptual framework.

In addition to the aforementioned aspects of the chargeable event for the importation of goods, my research explores the extent to which regulations regarding customs debt that have big material consequences for the tax liability - such as non-booking, repayment and remission - apply to VAT.

A part of my research explores the VAT regulation regarding the export of goods. There is no chargeable event for the export of goods. I haven’t done a comparison of VAT and customs debt when exporting goods in my research because when goods are exported, the customs debt that was due when the goods were imported is not refunded. Due to the legal nature of the VAT, in many cases when goods are exported, it is better that the goods are relieved of any VAT burden. In my research I try to answer the question: to what extent are goods that are exported relieved of a VAT burden? I also give my view on the extent to which goods that are exported out of the Community ought to be relieved of a VAT burden, keeping the legal nature of the VAT system in mind.

The legal nature of the VAT system consists of eight elements. VAT is a consumer tax, it applies to transactions made, it is an indirect tax, it is a general tax and it can be deductible. Furthermore, the VAT system is characterized by three principles: the principle of neutrality, the capacity to pay principle and the principle of functionality. I use these elements, together with the principles of efficiency, certainty and simplicity, effectiveness, fairness and flexibility as discerned by the Organisation for Economic Co-operation and Development,<sup>1781</sup> as a testing framework.

### Research questions

In my research I have explored the following six research questions:

- How does the chargeable event for the importation of goods relate to the chargeable events for the supply of goods and for the supply of services (question 1)?;
- How is the import of goods regulated within the VAT regulations (question 2)?;
- To what extent does the VAT regulation in respect of the chargeable event for the importation of goods correspond with the regulation regarding the levying of customs debt (question 3)?;
- Under the VAT regulations, is it possible that a double tax burden for VAT could arise because of the combination of a VAT burden on the chargeable event for the importation of goods and the chargeable event for the supply of goods or for the supply of services (question 4)?;

<sup>1781</sup> These principles can be found on:

<http://www.oecd.org/ctp/consumption/ConsolidatedGuidelines20130131.pdf> (last seen 23<sup>rd</sup> september, 2015, 17:50 hours).

- How is the export of goods regulated within the VAT regulations (question 5)?
- To what extent are goods that are exported out of the Community relieved of any VAT burden and to what extent should goods that are exported out of the Community be relieved of a VAT burden (question 6)?

### **The first research question**

The first research question concerns the relationship between the chargeable event for the importation of goods with the chargeable events for the supply of goods and for the supply of services.

The chargeable events for the supply of goods and for the supply of services mainly occur if there is a transaction. One party delivers to another party. The chargeable event for the importation of goods is not transaction based. The chargeable event for the importation of goods is only related to goods that cross the border. The chargeable event for the importation of goods can only occur if the goods enter the Community.

For the chargeable events for the supply of goods or for the supply of services to occur, the supplier of the goods or the supplier of the services must be a taxable person who is paid a consideration for the supply of goods or for the supply of services. For the chargeable event for the importation of goods to occur, it doesn't matter whether or not it is a taxable person who enters the Community with the goods. For the chargeable event for the importation of goods to occur, it is of no significance whether the goods are imported in connection with a supply of goods or a supply of services, or if any transaction that occurs is carried out for a consideration.<sup>1782</sup>

After the goods have entered the Community, the chargeable event for the importation of goods can be postponed or adjusted, in certain situations. However, the chargeable event will occur once there is notable use of the goods or services.<sup>1783</sup>

The indirect nature of VAT is not reflected in the chargeable event for the importation of goods. What appears to be the most important is the fact that the chargeable event for the importation of goods actually occurs, and not who is liable for the payment of the VAT. The Member States are almost totally free to determine who is liable for the payment of the VAT.

The VAT becomes chargeable at the same time as the chargeable event for the importation of goods occurs. Member States may decide that the VAT for the chargeable events for the supply of goods and for the supply of services will become chargeable at a different time from when the chargeable event occurs.

<sup>1782</sup> The amount paid for the goods in the chain of transactions could be the important factor for taxable amount.

<sup>1783</sup> When applying temporary importation with total exemption from import duty, there will normally be some use, without giving rise to the chargeable event for the importation of goods.



The taxable amount for the chargeable events for the supply of goods or for the supply of services is based on the compensation, i.e. the reimbursement due for the goods or services. In the case of a chargeable event for the importation of goods, there is no reimbursement that is in direct exchange for the act of bringing goods into the Community - or at least there is no reimbursement that can be used for VAT purposes in respect of the chargeable event for the importation of goods. The taxable amount of the chargeable event for the importation of goods is linked to the customs value, which is preferably based on the transaction value.

There is an exemption for the chargeable event for the importation of goods if the supply of the goods in question would be exempt under all circumstances in the Member State where the import takes place. The capacity to pay principle works in so far as it is applied to the chargeable event for the supply of goods as well as to the chargeable event for the importation of goods.

With the chargeable event for the importation of goods there is the possibility that the Member State has chosen an arrangement in its VAT regulations that is taken from the regulations for customs debt, whereby, in some situations, the amounts of chargeable VAT aren't booked in the accounts, or where VAT is repaid or remissioned. These kinds of arrangements do not exist for the chargeable events for the supply of goods and for the supply of services, at least not in a form that could be applied when a customs debt is incurred.

Just like the chargeable events for the supply of goods and for the supply of services, the chargeable event for the importation of goods is characterized by choices concerning the principle of functionality. For example, when goods or services are supplied by persons who are not taxable persons, this does not constitute a chargeable event. With the chargeable event for the importation of goods, the exemption for the personal luggage of travellers and the customs procedure for temporary importation can be regarded as examples of the principle of functionality.

In the VAT system, VAT becomes chargeable in respect of the supply of goods or the supply of services for consideration by taxable persons acting as such within the Community. To prevent any competitive (dis)advantage, within the VAT system these chargeable events have to be combined with a support tax in respect of the entry of goods into the Community. Such a support tax, styled in the form of the chargeable event for the importation of goods, is deemed to be necessary in the Community to sustain the system of VAT collection in respect of the chargeable events for the supply of goods and for the supply of services. This support tax has to become chargeable no later than the moment when the goods end up in the consumer atmosphere.

With regard to ABC-transactions for goods that have not yet been imported, there is no limit to the number of links in the chain of transactions where an exemption with the right to deduct VAT may apply on the supply of goods. Article 32 of the VAT Directive contains a regulation with regard to the location

of where a supply of goods takes place for goods that are supplied through being dispatched or transported. The text of the VAT Directive does not make clear just how important the location of the goods is at the time when the contract of sale is concluded for this article to apply. I recommend clarifying the VAT Directive on this point.

### **The second and the third research questions**

I address the answers to the research questions “how is the import of goods regulated within the VAT regulations?” (question 2) and “to what extent does the VAT regulation in respect of the chargeable event for the importation of goods correspond with the regulation regarding the levying of customs debt?” (question 3) together.

#### *Occurrence of the chargeable event for the importation of goods and the incurrence of a customs debt*

When goods enter the Community, in principle, not only the chargeable event for the importation of goods occurs, but also, in principle, a customs debt is incurred.<sup>1784</sup> Both the levying of VAT through the chargeable event for the importation of goods and the levying of customs debt are aimed at goods entering the Community, or the customs territory, respectively. It therefore seems obvious that the regulation for the occurrence of the chargeable event of the importation of goods corresponds to a certain degree with the regulation for the incurrence of customs debt.

Through the application of certain regulations with regard to customs debt, a customs debt that would be incurred because of the actual entry of goods into the customs territory may be postponed or adjusted, relative to the time of the border crossing. Due to the consumer character of the VAT system and the position that the chargeable event for the importation of goods fulfils as a support tax within that system, it is better for the chargeable event for the importation of goods to be postponed, as long as the goods fall under certain customs debt arrangements or situations. These goods are not yet in the consumer atmosphere and there isn't yet any notable use.<sup>1785</sup> It isn't self-evident that there is an option to postpone the incurrence of the customs debt, while at the same time this option to postpone does not apply to the chargeable event for the importation of goods while ever the goods are not yet in the consumer atmosphere. The chargeable event for the importation of goods comes into being through taxing consumption. While ever the decision to definitively bring the goods that have been entered into the Community into free circulation within the Community has not yet been made, the consumer character of these situations, where the incurrence of customs debt is postponed,<sup>1786</sup> means that it is not yet appropriate

1784. Except when the goods were already in free circulation in a third territory.

1785. When goods are placed under the temporary importation arrangement with total exemption from import duty, these are goods that haven't yet incurred any customs debt, whereby there will normally be some use, although none worth noting.

1786. At the time when goods are placed under the temporary importation arrangement with partial relief from import duties, a customs debt has already incurred and the chargeable event for the importation of goods occurs, while the goods have not yet been definitively released into free circulation within the Community.

for VAT to be chargeable in respect of the chargeable event for the importation of goods.

Under customs laws there is a wide range of reasons for the incurrence of a customs debt. Together, this range of reasons for the incurrence of a customs debt means that a customs debt will incur no later than the moment when goods come into free circulation within the Community. If a customs debt is incurred within the Community, the chargeable event for the importation of goods also occurs.

When the decision about the customs debt has been made as to what to do with the goods that have been brought into the Community and this decision is to bring the goods into free circulation, bearing in mind the consumer character of the VAT system, there is no longer the option to postpone the time of the occurrence of the chargeable event for the importation of goods.<sup>1787</sup> Through the incurrence of the customs debt in the Community, the postponement of the occurrence of the chargeable event for the importation of goods ends.

During my research I have examined the various customs-approved treatments or use of goods and other situations under customs law. For all of these various customs-approved treatments or use of goods, including the customs procedures, and with the other situations under customs law, including temporary storage, the chargeable event for the importation of goods takes place at the same time as when the customs debt is incurred. With some customs-approved treatments or use of goods, I believe that the time when the chargeable event for the importation of goods occurs corresponds with the time when the customs debt is incurred for that customs-approved treatment or use of goods, although (a reference to) the relevant customs-approved treatment or use of goods is not included in Article 71 of the VAT Directive.<sup>1788</sup>

In my opinion, once a customs debt is incurred, goods come into free circulation.<sup>1789</sup>

The customs territory is larger than the Community.<sup>1790</sup> This means that it is possible that goods are already in free circulation in the customs territory before they enter the Community. The VAT system offers the opportunity to postpone the chargeable event for the importation of goods for these goods

1787. It should be noted that when goods are placed under the temporary importation arrangement with partial relief from import duties, the chargeable event for the importation of goods occurs and a customs debt is incurred, although the goods have not yet been brought into free circulation.

1788. Articles 70 and 71 of the VAT Directive define the time when the chargeable event for the importation of goods occurs.

1789. In my opinion, the goods also come into free circulation if the customs debt has not been paid off, or if not all import formalities have been complied with. Only when goods are placed under the temporary importation arrangement with partial relief from import duties is a customs debt incurred, while goods have not yet been brought into free circulation.

1790. I make a reservation for the so-called Continental Shelf insofar as this is outside territorial waters.

that are already in free circulation, as well. The arrangements or situations under customs law that may be applied to goods that are not in free circulation may be applied in a similar way, despite the fact that customs debt can no longer be incurred for these types of goods.

Articles 2, 30, 70 and 71 of the VAT Directive are of particular importance to the chargeable event for the importation of goods. Some comment needs to be made about the text of Article 71 of the VAT Directive. An overview of these comments and a proposed improvement of the text of this article follow later in this summary.

In accordance with Article 30 of the VAT Directive, the taxable transaction for the importation of goods occurs when goods that are not in free circulation enter the Community. In addition, also considered to be a taxable transaction for the importation of goods are goods that enter the Community but that were in free circulation in a third territory that forms part of the customs territory, immediately prior to entering the Community. Indeed, the chargeable event for the importation of goods hasn't yet occurred for these goods. In my view, Article 30 of the VAT Directive is about the actual entry of goods into the Community. It's the act of the goods crossing the external border of the Community that matters.

Under Article 71 of the VAT Directive, the chargeable event may be postponed or will not take place at all through certain arrangements or situations under customs law. All in all, Article 71 of the VAT Directive seems to regulate that for goods that are under one of the arrangements or situations referred to in the article, the time when the chargeable event for the importation of goods occurs and the time the VAT will become chargeable correspond with the time when a customs debt is incurred or the time of the occurrence of the chargeable event for the import duties, agricultural levies or charges that have an equivalent effect and that are established under a common policy, even if no customs debt can be incurred on the goods and there can be no chargeable event on the goods with respect to import duties, agricultural levies or charges that have an equivalent effect and that are established under a common policy.

If a customs debt is incurred within the Community on the grounds of Article 202 of the CCC,<sup>1791</sup> the chargeable event for the importation of goods occurs on the grounds of Article 70 of the VAT Directive. If a customs debt is incurred on other grounds, Article 71 of the VAT Directive applies. Under Article 202 of the CCC the customs debt is incurred when goods pass the first customs office. It seems to me that this also applies to the VAT.

The VAT Directive does not explicitly regulate that in situations where no customs debt is deemed to be incurred or where the customs debt is extinguished, the taxable event for the importation of goods doesn't occur. It seems obvious to me that a number of "correction mechanisms" on the different methods for the incurrence of a customs debt ought to also apply to the chargeable event for the

1791. Community Customs Code.

importation of goods. In some situations where the goods are destroyed or become unusable or are confiscated, the goods don't reach the consumer atmosphere of the Community. Under Article 206 of the CCC no customs debt is incurred pursuant to Article 202 of the CCC or Article 204, first paragraph, introductory phrase and subparagraph a of the CCC on the import of goods when the person concerned proves that the non-fulfilment of certain obligations is the result of the total destruction or irretrievable loss of the goods (so they are no longer usable) as a result of the actual nature of the goods or unforeseeable circumstances or force majeure, or as a consequence of authorization by the customs authorities. When a customs debt has not been communicated within the time limit, as referred to in Article 221, third paragraph of the CCC, the customs debt is thus time-barred and therefore extinguished in the meaning of Article 233 of the CCC, in accordance with the judgment of the European Court of Justice. For these and other situations under Article 233, introductory phrase and subparagraphs c and d of the CCC, no arrangement is included in the VAT Directive.

#### *Regulations and directives*

The levying of customs debt is mainly regulated through set regulations. The levying of VAT is mainly regulated through directives. Using directives to regulate seems to offer more possibilities to leave certain choices to the Member States. However, the regulations concerning VAT with respect to the chargeable event importation of goods may not deviate too much between Member States. Otherwise the flow of goods could be shifted to Member States that offer the most favourable regulations to the persons concerned. I note that there is only a slight difference between the levying of customs debt and the levying of VAT on the import of goods when this is done under regulations or under directives. After all, a uniform system can be achieved by means of directives as well, by making the directive to Member States more precise, as long as the Member States fulfil their obligation to correctly implement these directives.

In my view, the precedence of the law of the European Union also means that when regulations are implemented, only the general principles of the law of the European Union apply, so any national legal principles that differ from these are not applicable. When applying the VAT system, in my opinion, national authorities are in principle also bound to their national legal principles. Application of the VAT system includes the constitutional protection of the general principles of the law of the European Union.

#### *Goods*

In the VAT Directive, the treatment of the supply of goods is covered by Articles 14 and 15, which define what are considered to be goods that can give rise to a supply of goods. The regulation of VAT on this point has no link with the regulation of customs debt, possibly because of the absence of a clear definition of goods in the CCC. No chargeable event for the importation of goods can occur and no customs debt can be incurred for goods that are absolutely prohibited: drugs and counterfeit currency.

I would recommend that no right to deduct VAT is granted to the person for whom these goods are destined - or at least that there is an adjustment of the VAT that has been deducted - for VAT that becomes chargeable when the chargeable event for the importation of goods occurs because of theft. This will make sure that VAT is due on stolen goods that will be used for consumption.

In principle there is VAT due on goods that were already in free circulation at the time of the theft. However, for goods that were not in free circulation before the theft, the chargeable events for the supply of goods or for the supply of services do not occur in respect of the theft, so the VAT due on goods that were in the possession of a taxable person before the theft can only be achieved if the taxpayer is not entitled to deduct VAT or has to adjust the deducted VAT.

#### *Place*

Upon entry into the Community, when goods are not in one of the situations referred to in Article 61 of the VAT Directive, the chargeable event for the importation of goods takes place on the grounds of Article 60 of the VAT Directive in the Member State where the goods are located when the goods enter the Community. Also the customs debt arises in that Member State for goods that were not already in free circulation in a third territory.

Article 61 of the VAT Directive contains the rule for the place of the occurrence of the chargeable event for the importation of goods. This rule applies to those situations where Article 71 of the VAT Directive applies. On the grounds of Article 61 of the VAT Directive, the place of the chargeable event for the importation of goods is the Member State within the territory where the goods “cease to be covered” by the arrangements or situations referred to in Article(s) 61 (and 71) of the VAT Directive. The notion “cease to be covered”, as meant under Article 61 of the VAT Directive, includes the incurrence of a customs debt on the grounds of Article 204 of the CCC.

The regulation covering the place of the chargeable event for the importation of goods is identical to the regulation covering the place where a customs debt is incurred. The regulation in Article 215 of the CCC also applies to the VAT.

In the view of the European Court of Justice, the problem of recovering customs debt is an internal problem for the European Community (now European Union).<sup>1792</sup> A change of the competent Member State has no influence on the fact that the debtor has to pay off the customs debt. The question is whether this judgement is also applicable to the recovery of VAT in respect of the chargeable event for the importation of goods. The problem of levying VAT for the chargeable event for the importation of goods seems to be more of a national problem. Customs debts are resources belonging totally to the European Union (apart

<sup>1792</sup> European Court of Justice, 23<sup>rd</sup> March, 2000, nos. C-310/98 and C-406/98 (Leszek Labis and Saggol SC Transport Miedzynarodowy I Spedycja), ECLI:EU:C:2000:154, European Court Reports Page I-01797.

from the collection costs). Only a portion of the VAT constitutes a resource belonging to the European Union.

#### *Person liable for payment*

The different articles of the CCC that regulate how a customs debt is incurred also regulate who is the person liable to pay off a customs debt. On the grounds of Article 201 of the VAT Directive, the Member States have a lot of autonomy to determine the person who is liable for the payment of VAT. There is only one obligation. When goods cease to be covered by certain arrangements or situations, the person who causes this is liable to pay the VAT on the grounds of Article 202 of the VAT Directive. This freedom to determine the person who is liable for payment seems to indicate that it is of particular importance to the European Union that there is unity within the European Union about the situations as to when the chargeable event for the importation of goods occurs. After all, it is a chargeable event associated with the entry of goods into the Community. The Member States together form a customs union. The Member States stand firm, together, on whether or not the chargeable event occurs and there are tight links with the law regarding customs debt. But if the chargeable event has occurred, and once VAT is chargeable, then the Member States are given a lot of discretion to determine who is liable for the payment VAT. The person who is liable for the payment of VAT doesn't have to be the same person as the person who is liable for the customs debt, with the exception of the aforementioned obligation whereby the person who is deemed liable to pay the VAT is also liable for the customs debt.

In the VAT Directive there are no regulations in respect of the chargeable event for the importation of goods regarding dependency and regarding a group of people who may be considered to be a single taxable person for VAT purposes. However, these topics from Title III of the VAT Directive are also of interest to the chargeable event for the importation of goods. I recommend including such regulations in the VAT Directive.

#### *Exemptions*

In addition to a number of exemptions for certain goods there are also exemptions for: the final importation of goods where the supply of goods made by a taxable person within the territory of the Member State where the import takes place would in all circumstances be exempt; the importation of goods which are dispatched or transported to another Member State other than the Member State where the import took place; and the importation of goods governed by some Directives.

Most exemptions for customs debt are laid down in Council Regulation (EC) No 1186/2009 of 16<sup>th</sup> november, 2009, setting up a Community system of reliefs from customs duty. I notice that for VAT, apparently more detail was needed in Directive 2009/132/EC, even though there is a regulation on exemptions for customs debt that exempts almost the same goods. It would have seemed more obvious to apply Regulation (EC) No 1186/2009 for VAT as well, supplemented by some exceptions, where necessary. There are not so many differences bet-

ween the exemptions in Directive 2009/132/EC for VAT and the exemptions for customs debt in Regulation (EC) No. 1186/2009. I recommend that more of a connection is made between the VAT exemptions and the exemptions for customs debt and that exceptions are made more explicit. For persons concerned, this would make it easier to understand what the differences are. If these differences were more marked, perhaps the regulator would be more willing to look into the justification of the remaining differences.

I think that the combination of the exemptions in Article 144 of the VAT Directive and Article 146, first paragraph, introductory words and subparagraph e of the VAT Directive, where necessary together with the exemptions in Articles 148, introductory words and subparagraphs d and g and 153 of the VAT Directive, just about cover the entire range of import services.

I recommend including a reference to Article 143, introductory words and subparagraph d of the VAT Directive in Article 169, introductory words and subparagraph b of the VAT Directive.

#### *Taxable amount*

Usually, it is not possible to distinguish a compensation that directly compensates for the entry of goods into the Community. However, when goods are brought into the Community as part of compensation for the supply of goods or for the supply of services and it is through this that the goods are brought into the Community, perhaps in some situations it could be possible to distinguish a compensation that is a direct compensation for the entry of goods into the Community. Then this compensation will not be usable as a taxable amount for the chargeable event for the importation of goods.

With the chargeable event for the importation of goods, the ideal of attaining the same VAT burden on the import of goods as the VAT burden on similar goods that are traditionally in free circulation in the Community and that do not originate from a third territory, through using the taxable amount, is normally unattainable.

The taxable amount of a supply of goods is normally connected, as closely as possible, to the value that the goods have for the parties in the chain of supply, as measured by their spending power. I believe that what constitutes the consideration in respect of the supply of goods in the VAT system, in principle normally forms the best possible basis for a taxable amount in respect of the chargeable event for the importation of goods. The compensation, consisting of the consideration in respect of the supply of goods in the chain of transactions, is however not usually pure in terms of the value of the goods imported.

On the grounds of Article 85 of the VAT Directive, the taxable amount in the VAT system for the chargeable event for the importation of goods is the value for customs purposes, determined in accordance with the provisions of the European Community in force. In principle there is a connection with the taxable amount for the customs debt.



There is a number of methods to determine this customs value. The basis for determining the value for customs purposes is the actual sales price of the goods.

Preferably, the valuation for the customs debt is based on the transaction value. The transaction value is the price actually paid or payable for the goods when sold for export to the customs territory. The price actually paid or payable is the total payment made or to be made by the buyer to or for the benefit of the seller for the imported goods and includes all payments made or to be made as a condition of sale of the imported goods by the buyer to the seller or by the buyer to a third party to satisfy an obligation of the seller.

The price actually paid or payable as referred to in Article 29 of the CCC is almost identical to the taxable amount as referred to in Article 73 of the VAT Directive: the taxable amount that is applicable in the VAT system when goods are supplied for a consideration.

In the VAT Directive there are some additional regulations for the determination of the customs value that are not included in the regulations for customs debt. Apart from these additional rules, in the VAT system the taxable amount with respect to the chargeable event for the importation of goods is based on the taxable amount of the customs debt.

The taxable amount in respect of the chargeable event for the importation of goods is, in principle, connected to the consideration that is agreed to in transactions with these goods or comparable goods. This connection is not because this consideration is the consideration for the chargeable event for the importation of goods, but because this consideration best reflects the subjective value of the goods that are imported.

With respect to the use of the customs value in the VAT system, it is worth remarking that with a transaction- oriented tax, such as VAT, the taxable amount can be determined by the choice of a single transaction from a series of transactions. In a chain of transactions that each fulfil the conditions laid down in Article 29 of the CCC, the person who makes the declaration for tax purposes may decide which transaction he or she chooses to determine the taxable amount.<sup>1793</sup>

It seems to me that certain considerations made by the European Court of Justice in the case of *Gaston Schul Douane Expeditie BV (I)*<sup>1794</sup> are especially intended for the situation within the internal or single market. It is up to third countries to possibly grant a refund of indirect taxes on the goods which are

1793. In practical terms, the options that the person who makes the declaration for tax purposes has to choose a transaction may be limited because sufficient data about the transaction that is chosen would have to be produced.

1794. European Court of Justice, 5<sup>th</sup> May, 1982, no. 15/81 (*Gaston Schul Douane Expeditie BV (I)*), ECLI:EU:C:1982:135, European Court Reports Page 01409.

dispatched or transported to the Community, thus avoiding the double burden of indirect taxes.

#### *Rates*

Obviously VAT rates are not linked to the customs tariff. Unlike VAT rates, the tariff for customs debt is focused on protectionism. Protecting the (internal) market against the import of goods has been the subject of many rounds of negotiations in the framework of the GATT. This has contributed to the multitude of rates that are applied for customs debt.

Tariffs in the VAT system can be set using the Combined Nomenclature on the grounds of Article 98 of the VAT Directive.

#### *Proportional deduction method and the right of VAT deduction*

Based on the text of the VAT Directive, the amounts over which VAT is chargeable due to the chargeable event for the importation of goods ought to be included in both the numerator and the denominator of the calculation of the proportional deduction (the pro rata calculation).

It seems to me that as far as the description of the proportional deduction method in the VAT Directive is concerned, the chargeable event for the importation of goods has not been taken into account adequately. In my opinion, to determine the right to deduct VAT on goods and services that won't be used for the chargeable event for the importation of goods, the number of goods imported should not be of importance. The chargeable event for the importation of goods can be seen rather as a cost item than as a transaction. In addition, it is easy to transfer the chargeable event to other taxable persons. After all, the chargeable event for the importation of goods only concerns a change in the status of goods whereby a certain amount of VAT due is secured.

In my view, Article 173 of the VAT Directive, in conjunction with Article 168 of the VAT Directive is only meant for the taxable and exempt transactions for which the goods and services are actually used. In my opinion, goods and services are not used for the chargeable event for the importation of goods. I think that when using the proportional deduction method for determining the right to deduct VAT, the turnover from the chargeable event for the importation of goods should not be taken into account.

It could be that another taxable person may have the right to deduct VAT, other than the taxable person who was liable to pay the VAT in respect of the chargeable event importation of goods.

In situations where the person liable for payment is a taxable shipping agent or a customs agent who does the import declaration in his or her own name, obviously, in the context of the principle of neutrality, the right to deduct the VAT that has become chargeable in respect of the chargeable event for the importation of goods will be assessed on the basis of another taxable person's situation, namely the taxable person who actually uses the goods. After all, in

the VAT system, the intention is that, in principle, a right to deduct VAT is only granted when there is use of taxable transactions.

In my opinion the right to deduct VAT when a customs agent is liable for the payment of the VAT for the chargeable event for the import of goods ought not to depend on the fact that the customs agent only has taxable transactions. The right to deduct VAT ought to depend on the use of the goods that have been imported.

I believe that in the VAT system, in certain situations it is necessary to move the right to deduct VAT for the chargeable event for the importation of goods to another person, other than the one that is liable to pay the VAT.

I recommend using the VAT Directive to regulate the fact that if the person liable to pay the VAT doesn't use the goods for transactions himself, the right to deduct VAT for the chargeable event of the importation of goods should only be determined by the person who uses the goods for transactions. In view of the extraordinary character of the chargeable event for the importation of goods, through introducing such a regulation for the right to deduct VAT, it will make it easier to take the use of the goods into account.

It is possible that the VAT Directive should already be interpreted in such way that the right to deduct VAT in respect of the chargeable event for the importation of goods can only benefit the person who uses the goods for transactions, if the person liable for payment of VAT doesn't use the goods for transactions himself.<sup>1795</sup> If this is the case, such a regulation in the VAT Directive would make this clear. If this is not the case, such a regulation would be highly recommended.

*Description of an importer who is designated or recognized*

In principle, the place of supply of goods that are dispatched or transported in connection with a supply of goods is deemed to be where the dispatch or transport of the goods begins. However, if the dispatch or transport begins in a third territory or a third country, the place of supply by the "importer designated or recognised under Article 201 as liable for payment of VAT" and the place of the subsequent supplies of goods are, on the grounds of Article 32 of the VAT Directive, deemed to lie within the Member State where the goods are imported to. Unfortunately, in Article 32 of the VAT Directive and in other places in the VAT Directive where the notion "importer designated or recognised under Article 201 as liable for payment of the VAT" is used, this notion is unspecified. It is recommended that this notion should be clarified within the VAT Directive. The use of the term "importer" is already unclear but in conjunction with the rest of the notion it appears to be problematic. If the term "importer" means "a person liable for the payment of VAT", then the combination of the term "importer" with "designated or recognised under Article 201

1795. European Court of Justice 25<sup>th</sup> June, 2015, no. C-187/14 (DSV Road A/S (II)), ECLI:EU:C:1982:135, point 50 seems to indicate this.

as liable for payment of the VAT” seems to add nothing. In addition, this kind of “importer” doesn’t need to be part of the chain of supply. For example, a customs agent can also be designated as a person liable for payment. In that situation, it seems that in the chain of supply the second sentence of Article 32 of the VAT Directive cannot be applied. This, therefore, doesn’t seem to be the right approach. Also, if a different meaning other than “person liable for payment” should be given to the notion of “importer”, it is quite possible that no “importer” is designated or recognized as a person liable for payment. Also in that situation it seems that in the chain of supply the second sentence of Article 32 of the VAT Directive will not be applied. All in all, the use of the notion “importer designated or recognised under Article 201 as liable for payment of the VAT” is problematic.

#### *Non-booking, repayment or remission*

In customs law there are regulations regarding not booking customs debt in the accounts, repayment or remission. The VAT Directive contains no regulations regarding a possible connection with these kinds of regulations under customs law. I recommend introducing a standard regulation for use within the European Union to cover these subjects so that there can be no difference between the Member States as to whether there is a connection with the regulations for customs debt and what the extent of this connection is.

#### *Good faith*

Within the VAT system there should be protection for third parties that did not know and could not know about an irregular import. This kind of protection can be seen in the case law of the European Court of Justice for VAT fraud on the supply of goods. Those in the chain of supply who did not know and could not know that the supply of goods concerned was connected with VAT fraud are protected in their right to deduct VAT and as long as they meet the necessary conditions, they may make use of the right to deduct VAT.

In the judgment in the case of Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG,<sup>1796</sup> the European Court of Justice considers that the case-law in the field of customs law - according to which an operator who cannot provide evidence that the conditions necessary for the grant of remission from export or import duties are satisfied, despite having acted in good faith, must bear the consequences arising from that inability - cannot be transferred to a taxable person’s specific situation under the common system of VAT because of the differences in structure, object and purpose between that system and the Community regime of the levying of customs duties.

I see no differences in structure, object or purpose that make it sufficiently clear to me why there should be a difference between the system for chargeable VAT with respect to the chargeable event for the importation of goods and the system of customs debt, as regards the protection of the person who, in good faith,

1796. European Court of Justice, 21<sup>st</sup> February, 2008, no. C-271/06 (Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG), ECLI:EU:C:2008:105, European Court Reports Page I-00771, point 28.

brings goods into the Community, or into the customs territory, with false documents concerning the origin of the goods. One difference between VAT and customs debt is that in the VAT system there are far less different tariffs than there are customs tariffs. As far as the VAT rate is concerned, the origin of goods doesn't matter. False certificates of origin will have no consequences for the VAT. With regard to customs debt, there may have been an unjust benefit applied through a preferential customs tariff. In this context, I note that in the law regarding customs debt, good faith has some importance when it comes to repayment or remission.<sup>1797</sup>

### *Conclusion*

The chargeable event for the importation of goods and the incurrence of a customs debt have a lot of matching characteristics.

I think that the fact that there is often a connection between the occurrence of the chargeable event for the importation of goods and the incurrence of a customs debt is a positive thing. Both the chargeable event for the importation of goods and the incurrence of a customs debt are for taxing goods entering the Community or the customs territory. This connection is there even if no customs debt can be incurred because the goods were already in free circulation in a third territory immediately before the goods entered the Community.

The indirect character of the VAT system and the fact that it is connected to transactions (transactional) is not made evident by the occurrence or non-occurrence of a chargeable event for the importation of goods. This makes a connection with the regulations concerning customs debt possible.

Because of the consumption character of the VAT system a link can be made with certain arrangements or situations pertaining to customs debt.

As far as the occurrence of the chargeable event for the importation of goods and the place of the occurrence of the chargeable event for the importation of goods are concerned, Member States have no freedom to make choices and there is - and there ought to be - a strong connection with the incurrence of a customs debt. Rates reflect the difference in character of the VAT and the customs debt. Customs debt is focused on protection. There is a multitude of rates for customs debt. With the chargeable event for the importation of goods, the number of rates is limited.

Member States have a lot of freedom when determining the person liable for the payment of VAT and, apart from one exception, there is no mandatory connection with the person liable to pay customs debt. The question is whether or not this is appropriate. It's not clear to me what the differences are between the legal nature of the VAT system and the legal nature of the system of customs debt that imply that so much freedom should be left to the Member States. It

1797. European Court of Justice, 7<sup>th</sup> september, 1999, no. C-61/98 (De Haan Beheer BV), ECLI:EU:C:1999:393, European Court Reports Page I-05003.

is also not clear to me why there isn't a bigger connection with the customs debt. I realise that a full connection with the person liable for the payment of the customs debt does not seem to be what is wanted. For the VAT, the use of the goods is what is namely of importance for the right to deduct VAT. For the customs debt, the use of the goods is of no importance. It is particularly important that customs debt is incurred no later than when goods are released for free circulation.

#### **The fourth research question**

In this study I have researched if it is possible for there to be a double VAT burden under the VAT regulation because of the combined burden of VAT on the chargeable event for the importation of goods and the chargeable event for the supply of goods or for the supply of services (question 4). By "double VAT burden", for the purposes of this study I mean the VAT burden that arises through the combined burden of VAT for the chargeable event for the importation of goods and the VAT burden in respect of the chargeable event for the supply of goods or for the supply of services, whereby the combined VAT burden is more than would have been justified when you look at the applicable VAT rate and the level of compensation that the taxable person receives for the supply of goods or for the supply of services or when you look at the value of the goods. In this research I have explained this situation by looking at an exempt taxable person who is the recipient of the supply of goods or the supply of services that are brought into the Community.

In Article 32, second sentence of the VAT Directive, when determining the place of a supply of goods, the connection that is made with the person liable to pay the VAT for the chargeable event for the importation of goods ensures that a double VAT burden through the combination of the chargeable event for the importation of goods with the chargeable event for the supply of goods is prevented when goods are dispatched or transported in connection with the supply of goods from outside of the Community, apart from in a situation wherein there is a supply of goods that involves installation or assembly. In principle, when goods are supplied, it could give rise to situations where a double VAT burden may occur if it doesn't involve goods that will be supplied through being dispatched or transported from outside of the Community. This can happen, for example, when goods are supplied that are in a customs warehouse.

Goods can enter the Community because of the supply of a service. In this situation, in principle, it could be the buyer who faces the problem of a double VAT burden when the place of the supply of the service is situated in the Community and in addition to this the buyer is the person liable to pay the VAT in respect of the chargeable event for the importation of goods because either the supplier or the buyer brings the goods into the Community and, under article 201 of the CCC, the buyer is designated as the person liable for payment in respect of the chargeable event for the importation of goods. Obviously, a double VAT burden can only occur as long as parts of the consideration for the supply of the service are also part of the taxable amount for the chargeable event for the importation of goods.

So it is possible to think of situations where a double VAT burden could occur. The right to deduct VAT makes it possible to prevent such situations.

The VAT that is chargeable in connection with the chargeable event for the importation of goods can be deducted, as is the VAT that is chargeable in respect of the supply of goods, the supply of services or intra-Community acquisitions of goods if taxable persons comply with the usual terms and conditions, such as, and in particular, the condition that a taxable person uses the imported goods for taxable transactions.

The goods that are brought into the Community will be used for the supply of goods or the supply of services, but not for the chargeable event for the importation of goods. Therefore there is no right to deduct VAT relating to usage for the chargeable event for the importation of goods. The VAT that will be chargeable for the chargeable event for the importation of goods is a sort of cost and not revenue.

In my opinion, it is not in accordance with the VAT Directive to grant a taxable person, who only supplies goods or supplies services that if they take place in a Member State are exempt from VAT and where there is no right to deduct VAT for these goods or services, a right to deduct VAT in respect of the chargeable event for the importation of goods, based on the argument that the imported goods are used for a later supply of goods or supply of services to this taxable person (by a third party: the supplier of goods or the supplier of services).

Member States may choose to exempt the supply of goods if the chargeable event for the importation of goods hasn't yet occurred. In some situations this may prevent the occurrence of a double VAT burden due to the combination of the chargeable event for the importation of goods and the chargeable event for the supply of goods.

Under the ruling of the VAT Directive there are situations where a double VAT burden can occur. A double VAT burden is a violation of the neutrality principle that characterises the VAT system.<sup>1798</sup> When there has been consumer use within the Community, if there were to be both a VAT burden in respect of the chargeable event for the importation of goods as well as a VAT burden in respect of the chargeable event for the supply of goods or for the supply of services, then there could be a bigger VAT burden on the consumer use than the amount of VAT, which would be justified when the applicable VAT rate and the compensation of the supply of goods or the supply of services and the value of the goods are taken into account.

In my opinion, the regulator has failed to make a ruling in the VAT Directive that prevents a double VAT burden from occurring.

1798. European Court of Justice, 24<sup>th</sup> October, 1996, no. 317/94 (Elida Gibbs Ltd), ECLI:EU:C:1996:400, European Court Reports Page I-05339.

I would advocate that an arrangement is introduced in the VAT Directive on the basis of which everyone (so not only a taxable person who only supplies goods or supplies services that are exempt of VAT, with no right to deduct VAT as long as these supplies are within the Community, for example, but also an individual who is not a taxable person) is entitled to deduct, or is entitled to a refund of the chargeable VAT in respect of the chargeable event for the importation of goods, in so far as the parts of the customs value over which VAT is chargeable also form part of the compensation over which that person is liable to pay VAT as a consumer because of a supply of goods or a supply of services, provided that no exemption applies in respect of the supply of goods or the supply of services.

### **The fifth and sixth research questions**

I will now address the answer to the questions of how the export of goods is regulated within the VAT regulation (question 5) and to what extent are goods that are exported out of the Community relieved of any VAT burden and to what extent should goods that are exported out of the Community be relieved of a VAT burden (question 6) together. I do this because the export of goods is not a chargeable event in the VAT system and the regulation of the export of goods therefore largely relates to whether or not goods that are exported are relieved of a VAT burden.

Relieving goods of a VAT burden when goods are exported takes place in the VAT system by granting a right to deduct VAT in combination with exempting the supply of goods or the supply of services as long as these transactions have something to do with goods that are, or will be, brought out of the Community.

If goods leave the Community, it seems obvious that, in principle, under the VAT system, these goods are relieved of a VAT burden in many situations. The VAT is a consumer tax and it is characterised by the neutrality principle. The exported goods will no longer be used in the Community.

However, the legal nature of the VAT system contains a number of elements that do not point in the same direction in all situations when it comes answering the question of whether goods ought to be relieved of a VAT burden if the goods are brought outside of the Community. For every group of situations, one has to consider the various aspects of the legal nature of the VAT to determine whether there ought to be a VAT burden on goods that are brought outside of the Community. In this study I have examined the VAT burden on the export of goods looking at three different categories of people bringing goods out of the Community, namely the export of goods by taxable persons who perform taxable transactions, by individuals, and by taxable persons who only supply goods or services that are exempt of VAT in so far as these supplies are within the Community with no right to deduct VAT.

Taxable persons performing taxable transactions ought to be able to export goods that are used for their taxable activities without a VAT burden. This is in line with the VAT Directive.



In the VAT Directive, for individuals, relieving goods of VAT through an exemption is mainly linked to a situation where there is a supply of goods and where the goods will be exported. This exemption doesn't apply in situations where the goods are dispatched or transported by the customer if the customer is located in the territory of the Member State where the costs are incurred or with certain goods.

Bearing in mind the indirect character of the VAT system, in my opinion, in principle, the VAT system should not allow goods to be relieved of VAT once they are in the hands of an individual. However, this is not my point of view for the supply of goods by a taxable person to an individual. In determining this position I have considered the fact that the VAT system ought to be functional. The most important element of the legal nature of the VAT system is the consumer character of the VAT system, so I therefore think that for individuals, when buying goods that they have had to pay VAT on and which are exported by that same individual without there being a connection with a supply of goods by a taxable person, there ought to be a right for a refund of the VAT when they are goods that are used over a relatively long time frame, such as durable goods or paintings. Also, for tourists, there shouldn't be a VAT burden on exported goods that were purchased within the Community. I think an adjustment of the VAT Directive is appropriate to correct these issues.

There is no right to deduct the VAT on goods that will be used by exempt taxable persons for transactions outside of the Community and where, in the Member State where the VAT is chargeable on the purchase price of goods or the supply of services, the exempt transactions involving these goods would have been transactions for which there isn't the right to deduct VAT. It is still unclear whether or not there is a right to deduct VAT when there is a supply of goods that will be exported in connection with this supply, if it is a supply of goods that, apart from the export character, would have been exempt from VAT with no right to deduct VAT in the Member State where costs are incurred. I think it would be inappropriate for the European Court of Justice to simply transpose its considerations from the judgment in the *Eurodental Sàrl*-case,<sup>1799</sup> which looks at the intra-Community situation, to the export of goods, using similar reasoning.

For the export of goods by taxable persons who only supply goods or services that are exempt of VAT within the Community, I am of the opinion - especially considering the consumption character of the VAT system - that these goods, in principle, ought to leave the Community free of a VAT burden. As long as goods are used for transactions outside of the Community and these transactions would have been exempt, without a right to deduct VAT within the Community, I would recommend an appropriate adjustment of Article 169 of the VAT Directive.

1799. European Court of Justice, 7<sup>th</sup> december, 2006, no. C-240/05 (*Eurodental Sàrl*), ECLI:EU:C:2006:763, European Court Reports Page I-11479.

I believe that restrictions of the right to deduct VAT, such as the ones that apply on the grounds of the so-called “Besluit uitsluiting aftrek” (Resolution for deduction exceptions) should remain applicable when goods are exported from within the Community.

With so-called ABC transactions, the supplies of goods that are exported in the trade chain start off in the Member State from which the goods are dispatched or transported. The exemption for the supply of goods that are exported can also apply to multiple supplies of goods in the supply chain. Because the text of Article 146, introductory words and subparagraphs a and b of the VAT Directive isn't clearly based on exempting multiple links in the supply chain, it is possible that Member States act differently and that a number of Member States only exempt the last transaction where the goods are brought out of the Community.

I think that the transport must be carried out directly with supplies of goods that are exempt on the basis of Article 146, first paragraph, introductory words and subparagraph b of the VAT Directive. As part of the transport, if the goods are transhipped or are stored briefly, this can still be considered to be direct transportation.

It seems to me that the purchaser has to have the intention of exporting the goods no later than at the time of the supply of the goods and this intention must be verifiable by objective, independent data. If the purchaser doesn't give notice to the supplier prior to or during the supply of the goods, stating that the goods will be dispatched or transported outside of the Community by the purchaser, the supplier cannot apply the exemption provided for in Article 146, introductory words and subparagraph b of the VAT Directive. In principle, the supplier will be liable to pay VAT.

I assume that if goods are exported and used for actions that take place outside of the Community and if these actions would have taken place within the Community they would have been considered to be transactions, these actions ought to be included in the calculation for the right to deduct VAT, in accordance with the proportional deduction method. In the VAT system, which is based on subjective compensation, it seems appropriate to me that for determining the right to deduct VAT, if it is possible, a link should be made to the compensation for actions that are or would have been considered to be supplies of goods or supplies of services if they had taken place within the Community.

In the situation where the taxable person carries out actions outside of the Community without the use of a so-called fixed establishment, the actions that the taxable person carries out outside the Community, in my view, belong in the proportional deduction method (pro rata) calculation. With actions outside of the Community that would have been considered to be transactions if they had taken place within the Community, in my view, when calculating the right to deduct VAT on the basis of the proportional deduction method, the calculation ought to be corrected for any costs that are made outside of the Community and

which add value to the actions that, if they had taken place within the Community, would have been considered to be transactions.

If goods are dispatched or transported by taxable persons to a fixed establishment in a third country without this movement taking place within the framework for supplying goods or supplying services to a recipient, the goods will normally finally end up being sold in a third country. Taking into account the judgment of the European Court of Justice in the case of *Le Crédit Lyonnais*,<sup>1800</sup> it appears that the turnover of this flow of goods doesn't end up in the proportional deduction method turnover. This means that the calculation of the right to deduct VAT in accordance with the proportional deduction method doesn't really fit what actually happens in today's economic reality.

### **Ambiguities in Article 71 of the VAT Directive**

The text of Article 71 of the VAT Directive is unclear on a number of points. Also, the article seems to derail. At least it is not possible to fully explain the article on the basis of the premise that the regulator will have intended to give some meaning to the end of the first paragraph. Hereafter, I use sixteen points to focus on the text of Article 71 of the VAT Directive.

1. *Text-wise, the end of Article 71, first paragraph, first sentence, has no meaning*  
Article 71, first paragraph, second sentence of the VAT Directive sets out the regulation that applies to the time of the occurrence of the chargeable event for the importation of goods and the time when the VAT will be charged for goods which are subject to customs duties, to agricultural levies or to charges having an equivalent effect. Article 71, second paragraph of the VAT Directive contains the regulation that applies in all other situations. With regard to the text of Article 71 of the VAT Directive, in all of the arrangements or situations referred to in Article 71, first paragraph, first sentence of the VAT Directive, either the regulation of the first paragraph, second sentence, or the regulation of the second paragraph, duly applies. In article 71, first paragraph, first full sentence of the VAT Directive, taking into consideration what is written in the rest of this article, it has apparently only just been regulated that Article 71 of the VAT Directive applies to goods that are under one of the regulations or situations referred to in the sentence. Thus textually seen the end of article 71, first paragraph, first sentence, of the VAT Directive has no meaning. This is particularly relevant, because in that part the notion of "cease to be covered" is used.

2. *If "cease to be covered" does have a meaning, then it only applies to Article 71, second paragraph of the VAT Directive*

It could be that when applying the provisions of the customs duties as referred to in Article 71, second paragraph of the VAT Directive when the chargeable event for the importation of goods occurs, the goods must still have ceased to be covered by an arrangement or situation within the meaning of Article 71,

<sup>1800</sup>. European Court of Justice, 12<sup>th</sup> september, 2013, no. C-388/11 (*Le Crédit Lyonnais*), ECLI:EU:C:2013:541.

first paragraph, first sentence of the VAT Directive. However, such a textual explanation really requires the use of all the tricks in the book to understand it.

As far as I can try to give a meaning to the end of Article 71, first paragraph, first sentence of the VAT Directive, I think that the “cease to be covered” condition given there, assuming that this would apply to the situations as meant in Article 71, second paragraph of the VAT Directive, from looking at the text, cannot also apply to the situations referred to in Article 71, first paragraph, second sentence of the VAT Directive. That’s because Article 71, first paragraph, second sentence of the VAT Directive explicitly contains its own regulation for the time of the occurrence of the chargeable event and the time when the VAT would become chargeable. In the second sentence, the same wording is used as in the first sentence (“the chargeable event shall occur and VAT shall become chargeable”).

3. *On systematic and teleological grounds, no meaning can be assigned to the notion “cease to be covered”*

I have not managed to attribute a meaning to the end of Article 71, first paragraph, first sentence of the VAT Directive. This is not only based on a textual interpretation but also on systematic and teleological grounds, I haven’t managed to attribute a meaning to the notion of “cease to be covered”.<sup>1801</sup> I cannot understand how it would fit in the VAT system that, with the application of article 71, second paragraph of the VAT Directive, a “cease to be covered” condition would apply, while this condition doesn’t apply in a situation when Article 71, first paragraph, second sentence of the VAT Directive is applied; at least not unless the “cease to be covered” condition is interpreted in such a way that it contains no restrictions for the occurrence of the chargeable event. Using this interpretation, the end of Article 71, first paragraph, first sentence, of the VAT Directive is meaningless after all.

4. *If the notion of “cease to be covered” does have a meaning, then it should be understood in very broad terms*

Also, through further systematic or teleological interpretation of the VAT Directive, I am not able to attribute a meaning to the end of Article 71, first paragraph, first sentence of the VAT Directive. I don’t know what purpose would be served by the “cease to be covered” condition; at least if it is explained in accordance with the occurrence of a customs debt under Article 203 of the CCC. Such a “cease to be covered” condition seems to put a limit on the situations in which the chargeable event for the importation of goods occurs in relation to the situations in which a customs debt is incurred. If the notion of “cease to be

<sup>1801</sup> The Dutch translation of “cease to be covered” in Article 71, first paragraph, first sentence, of the VAT Directive is “onttrokken”. That is the same notion that is used in the Dutch translation of Article 203, first paragraph of the CCC. The Dutch version for “the unlawful removal from customs supervision” is “aan het douanetoezicht worden onttrokken”. Maybe through using the same notion in (the legal predecessor of) both of these articles, the Dutch Supreme Court, decided in 2001 that when a customs debt is incurred on the grounds of Article 204 of the CCC, the chargeable event for the importation of goods doesn’t occur. In 2014 the Dutch Supreme Court decided that they no longer maintain this view. Because of this, the meaning of “cease to be covered” is important.

covered” is explained in accordance with the occurrence of a customs debt under Article 203 of the CCC, the chargeable event for the importation of goods would never occur if a customs debt is incurred under Article 204 of the CCC. Systematically seen, it seems to me that the most logical explanation of the VAT Directive is that, in principle, with all goods, except for goods that are absolutely prohibited (drugs or counterfeit currency) that are actually brought into the Community and which are not covered by the internal community customs transit procedure and were not already in free circulation in the Community at the time of the entry of the goods into the Community, the chargeable event for the importation of goods ought to take place. If the notion of “cease to be covered” that is used at the end of the first sentence in the first paragraph has a meaning, the meaning of this notion must therefore, in my opinion, be understood in broad terms: that the end of the first paragraph, first sentence of Article 71 of the VAT Directive doesn’t add anything material to the effect of the Article. If the notion of “cease to be covered” that is used in Article 71 of the VAT Directive has some significance, the notion of “cease to be covered” includes the incurrance of a customs debt pursuant to Article 204 of the CCC. Since the decision of the European Court of Justice in the X BV case,<sup>1802</sup> it is clear that when a customs debt is incurred pursuant to Article 204 of the CCC, the taxable event for the importation of goods also occurs.

5. *If Article 71 only regulates the time when the chargeable event occurs, then the article cannot contain substantive conditions pertaining to the occurrence of the chargeable event*

In the situations referred to in Article 71, first paragraph, first sentence of the VAT Directive, the chargeable event for the importation of goods is postponed until a later time. On the basis of the notion of “the chargeable event shall occur and VAT shall become chargeable“, whereby the wording only focusses on the time of the occurrence of the chargeable event, it seems that Article 71, first paragraph of the VAT Directive cannot contain any additional conditions and thus also no “cease to be covered” condition, regarding whether or not the chargeable event for the importation of goods occurs.

6. *The article concerns “goods” and not “imported goods” (since according to the article the time of the occurrence of the chargeable event for the importation of goods has yet to take place)*

In the text of Article 71, the notion of “imported goods” is used. It is unclear to me why the notion of “goods” is not used there.

7. *The use of the phrase that “the provisions in force governing customs duties” must be applied, gives the wrong idea that additional conditions may be imposed before the chargeable event for the importation of goods will occur*

It seems that the choice of words used in Article 71, second paragraph of the VAT Directive that Member States in the situations referred to in this article,

<sup>1802</sup> European Court of Justice, 15<sup>th</sup> May, 2014, no. C-480/12 (X BV), ECLI:EU:C:2014:329. Also after this decision, it is still not clear whether the notion of “cease to be covered” in Article 71 of the VAT Directive has any meaning.

should “apply the provisions in force governing customs duties” “as regards the chargeable event and the moment VAT becomes chargeable”, implies that in the situations where that paragraph applies, in principle, conditions will be imposed on the chargeable event for the importation of goods by the conditions that apply to the incurrence of a customs debt.

In view of the wide range of different causes of the incurrence of a customs debt on the grounds of the CCC, for goods on which a customs debt can be incurred, one way or another, a customs debt is always incurred no later than when the goods are released for free circulation. Through this link to the conditions on customs duties in the situations where Article 71, second paragraph of the VAT Directive is applied, the chargeable event for the importation of goods will always also occur no later than when the goods come into free circulation. As a result, through the wording of Article 71, second paragraph of the VAT Directive, in fact no additional conditions are introduced for the occurrence of the chargeable event for the importation of goods.

8. *Final conclusion regarding the meaning of the “cease to be covered” condition in the first paragraph, first sentence*

I haven’t managed to give any meaning to the end of Article 71, first paragraph, first sentence of the VAT Directive. There is no “cease to be covered” condition in the sense of Article 71, first paragraph, first sentence of the VAT Directive, not even in the situations mentioned in Article 71, second paragraph of the VAT Directive. If the “cease to be covered” condition were to have a meaning, that meaning is such that this condition would have no substantive meaning in Article 71 of the VAT Directive.

Article 71 of the VAT Directive seems to derail. At least it is not possible to explain the meaning of the article based on the premise that the regulator would have intended the end of the first paragraph to mean something.

In addition, the text of Article 71 of the VAT Directive contains a large number of other ambiguities and omissions. I explain this in the following points.

9. *Only goods that have actually reached the destination fall under the “arrangements or situations referred to”*

Article 71 of the VAT Directive regulates that the chargeable event for the importation of goods takes place at a specific time and that the VAT will become chargeable at that time for goods that “are placed under one of the arrangements or situations referred to in Articles 156, 276 and 277” from the moment they enter the Community. On the grounds of Article 156, first paragraph of the VAT Directive, supplies of goods “which are intended” for certain situations can be exempted. I suspect this means that in applying Article 71 of the VAT Directive, in principle, only goods that have actually reached their destination fall under the “arrangements or situations referred to” in Article 71, first paragraph, first sentence. An exception is applicable for goods which are intended to be presented to customs. This situation is indeed applicable to goods that are only intended to be presented to the Customs authorities.

The reference to goods that are to be incorporated into drilling or production platforms seems meaningless.

10. *Postponement of the time when the chargeable event for the importation of goods will take place, regardless of whether the Member State concerned has actually made use of the choice for an exemption*

In the text of Article 71 of the VAT Directive, reference is made to the arrangements or situations referred to in Article 156 of the VAT Directive. On the grounds of Article 156 of the VAT Directive, Member States may exempt the supply of goods if certain arrangements or situations apply. The reference in Article 71 of the VAT Directive can be read as meaning that the chargeable event for the importation of goods will only be postponed if the Member State concerned has actually used its authority to exempt the supply of goods in one of the arrangements or situations referred to in Article 156 of the VAT Directive or for any goods intended to be placed under one of these arrangements or in one of those situations. I do not think that the article should be interpreted - and thus explained - this way. That would, in fact, conflict with the internal market.

11. *Article 71, erroneously, doesn't offer a postponement of the timing of the occurrence of the chargeable event for the importation of goods for certain customs-approved treatment or use of goods*

On the grounds of the text in Article 71 of the VAT Directive, the occurrence of the chargeable event for the importation of goods is, incorrectly, not postponed when dealing with the following customs-approved treatments or use of goods: re-exportation, destruction, abandonment of the goods to the Exchequer and the customs procedure for processing under customs control.

12. *Article 71, first paragraph, takes insufficient account of subsequent arrangements*  
The text of Article 71, first paragraph of the VAT Directive seems to have taken insufficient account of the fact that there are subsequent arrangements or situations covered by Article 71, first paragraph of the VAT Directive.

13. *In the VAT Directive it isn't clear what should be understood by "are subject to" customs duties. This leads to ambiguities in the situation where there is an exemption, a zero rate customs tariff or goods from a third territory*

In the first paragraph, second sentence, of Article 71 of the VAT Directive some notions are used that are ambiguous. The text of this sentence is all about goods that are "subject to" customs duties. With goods where a customs debt may be incurred it seems to me that there can only possibly be goods that are subject to customs duties at the time that a customs debt is incurred. However, the article is about goods where, as long as one of the arrangements or situations referred to in Article 71, first paragraph, first sentence of the VAT Directive applies, in principle, no customs duty is owing. Lack of clarity regarding the notion "subject to" also exists in respect of goods which are exempt from customs duty or where there is a zero rate customs tariff. Moreover, regarding the ambiguity of this notion of "subject to", I would like to point out the position of goods that were already in free circulation in a third territory. Customs debt

can no longer be incurred on these goods so it can be argued that these goods are not “subject to” customs duties.

14. *In the VAT Directive there is no clear definition of “customs duties”*

In Article 71, first paragraph, second sentence of the VAT Directive, a number of duties and charges is listed. If goods are not subject to any of these duties or charges on the grounds of Article 71, second paragraph of the VAT Directive, the provisions in force governing “customs duties” are applied. The notion of “customs duties” is not defined in the VAT Directive. Thus it is not clear what is meant by the notion of “customs duties”.

I assume that the rules concerning customs debt must be applied, because that is the most comprehensive and the most practical product to use that covers Community regulation on the entry of goods into the European Union.

15. *To apply the provisions governing customs duties in situations where no customs duties are chargeable is impossible. The second paragraph can only provide such an analogous application*

Furthermore, on the grounds of the text of Article 71 of the VAT Directive, in the situations referred to in the second paragraph, it is unclear how the provisions in force governing customs duties should be applied in relation to the chargeable event for the importation of goods. The intention seems to be to an analogous application of these provisions. By definition, customs duties cannot become chargeable for goods where Article 71, second paragraph of the VAT Directive applies.

16. *It is unclear why there would only be a connection with the customs duties to determine who is liable to pay the VAT in the situation where the second paragraph is applicable*

To determine the moment when the VAT becomes chargeable, it is stated in the text of Article 71, second paragraph of the VAT Directive that the Member States shall apply the provisions in force governing customs duties. Looking at the text of Article 71, second paragraph of the VAT Directive, it seems that the regulations governing customs duties are also applicable to determine who is liable to pay the VAT.

It is unclear to me why it is only in the situation when Article 71, second paragraph of the VAT Directive is applicable that there would be a connection with the regulations governing customs duties to determine who is liable to pay the VAT. I assume that applying the provisions in force governing customs duties in this context does not include applying the rules regarding the method of charging: by payment notification, VAT return or otherwise. It is not really obvious if this is only regulated in situations where goods are not subject to one of the duties or charges referred to in Article 71, first paragraph, second sentence of the VAT Directive.



### **Proposal for an improvement of the text in Article 71 of the VAT Directive**

Previously in this text I have stated why the text of Article 71 of the VAT Directive, in my view, is so unclear that the regulation by no means has sufficient quality. Furthermore, in this report of my research, I have indicated what the regulator has presumably tried to regulate using Article 71 of the VAT Directive, or at least what his intention was to regulate. Instead of stopping at this point just to ascertain what the shortcomings of the current text are, I would like to do my part in actually improving the VAT regulation. Therefore I have made a concrete proposal for an improvement of the text of Article 71 of the VAT Directive.

Article 71 of the VAT Directive cannot be viewed in isolation. The article is closely related to some other articles in the VAT Directive, the text of which can also be improved, in my view. Therefore I also include some other articles in my proposal for an improved Article 71 of the VAT Directive. I have come up with a proposal for an improvement of the text in Articles 2, 30, 62 and 71 of the VAT Directive. I limit my proposal to an improvement of the VAT Directive. Through my proposal I do not intend to change the material content of the VAT Directive in relation to how, in my opinion, the current text of the VAT Directive ought to be understood.

In my opinion, within the meaning of the VAT Directive, goods are in free circulation as soon as the chargeable event for the importation of goods occurs, except when the temporary importation procedure with partial relief from import duties is applicable. This is also true if the VAT due has not been paid or if the customs debt has not been paid or if the import formalities have not been complied with. In my view, a definition of goods in free circulation, in principle, belongs in the Treaty on the Functioning of the European Union, not in the VAT Directive. Therefore, in the articles I am proposing for the VAT Directive, I do not address the fact that, in my view, goods can be in free circulation if the customs debt has not been paid or if certain import formalities have not been complied with. In this report of my research, I have argued that in the context of the VAT Directive, goods normally also come into free circulation as the chargeable event for the importation of goods occurs and the VAT due has not yet been paid. The latter is something that can be set out in the VAT Directive because this aspect is specifically covered by the VAT regulation. Therefore I have incorporated this in my proposal for Article 30 of the VAT Directive.

In the text of the current Article 71 of the VAT Directive, two kinds of situations are treated. In the situations when Article 71, first paragraph, second sentence of the VAT Directive applies, the chargeable event for the importation of goods will occur and the VAT will become chargeable when the chargeable event in respect of certain duties or charges occurs and when those charges or duties become chargeable. In other situations (which can apparently occur, according to the regulator), the situations when Article 71, second paragraph of the VAT Directive applies, i.e. where the goods are not subject to any of the duties or charges, the provisions in force governing import duties apply. As stated in my

research, I assume this means that the provisions in force governing customs debt apply.

I think that the arrangements under Articles 206 and 233, introductory words and subparagraphs c and d of the CCC ought to have consequences for the occurrence of the chargeable event for the importation of goods. This relates to situations where no customs debt shall be deemed to be incurred (Article 206 of the CCC) or a customs debt is extinguished (article 233 of the CCC). When one of these articles is applied, the chargeable event for the importation of goods should also not occur.

In my opinion amending or invalidating a customs declaration must have consequences for the VAT. This is not regulated in the VAT Directive.

These things require some elaboration in the VAT Directive. However, I believe that these things ought not to be regulated in articles that consider the occurrence of the chargeable event for the importation of goods. In my proposed text this non-occurrence of the chargeable event for the importation of goods or the extinguishing of the occurrence of the chargeable event for the importation of goods, as well as amending or invalidating a customs declaration, are not taken into consideration.

Article 71 of the VAT Directive constitutes a deviation from Article 70 of the VAT Directive. On the grounds of Article 71 of the VAT Directive, for goods that fall under certain arrangements or situations, the time of the chargeable event for the importation of goods and the time when VAT can be charged is linked to the time when the chargeable event in respect of certain duties or charges occurs or when a customs debt is incurred, respective to the time when such a charge or duty or the customs debt becomes chargeable. For the chargeable event for the importation of goods to occur on the grounds of Article 71 of the VAT Directive, it is thus required that there are goods that are under a specific arrangement or situation and that a chargeable event for certain duties or charges occurs or there is an incurrence of customs debt. It could however be that goods no longer fall under one of the arrangements or situations referred to in Article 71 of the VAT Directive without a chargeable event for the certain rights or charges occurring or a customs debt being incurred. I think of the situation that a customs-approved treatment or use of goods ends because goods are no longer in the customs territory. One can also consider the customs-approved treatment or use of goods: destruction. When the goods are destroyed, the customs-approved treatment or use of goods regarding destruction no longer seems to apply because the goods are no longer in the customs territory because they no longer exist.

Preferably, it should be clear from the text of the VAT Directive that, if a customs-approved treatment or use of goods ends outside of the Community or if goods are destroyed in accordance with the customs-approved treatment or use of goods regarding destruction, in principle, the chargeable event for the importation of goods doesn't occur.

On the one hand it can be argued that through the connection of the time of the chargeable event for the importation of goods with the time of the incurrance of a customs debt, no further elaboration in the VAT Directive is necessary. Certainly no customs debt will be incurred and no chargeable event will occur for the duties or charges mentioned in Article 71, first paragraph, second sentence of the VAT Directive. Therefore using this line of thought, on the grounds of Article 71 of the VAT Directive, no VAT becomes chargeable and the chargeable event for the importation of goods will not occur.

On the other hand it could be argued that because the postponement of the chargeable event for the importation of goods on the grounds of Article 71 of the VAT Directive will have ended in these kinds of situations, we have to fall back on Article 70 of the VAT Directive, whereby the chargeable event for the importation of goods does occur at the time when the customs-approved treatment or use of goods ends. Article 70 of the VAT Directive contains the main rule: the chargeable event for the importation of goods occurs and the VAT will become chargeable at the time when the goods are imported. Article 71 of the VAT Directive is an exception to this rule that applies to goods that are placed under certain arrangements or situations. In this report of my research I have argued that under certain circumstances, depending on the explanation of the notion of “cease to be covered” in Article 71, first paragraph, first sentence of the VAT Directive, it seems arguable that, if the conditions for postponement of the chargeable event for the importation of goods are no longer met on the grounds of Article 71 of the VAT Directive, Article 70 of the VAT Directive has to be used. In principle, using this line of thought, when goods are no longer in an arrangement or situation as referred to in Article 71 of the VAT Directive, then the chargeable event for the importation of goods occurs. After all, the goods have (once) entered the Community. I have also noted in my report that as long as a customs-approved treatment or use of goods ends because goods are outside of the customs territory or when the time of the chargeable event for the importation of goods is no longer postponed on the grounds of Article 71 of the VAT Directive because goods are destroyed in accordance with that applicable customs-approved treatment or use of goods, no chargeable event for the importation of goods ought to occur. It is not easy to defend an argument that Article 70 of the VAT Directive applies in these situations.

For the sake of clarity it is advisable that the text of the VAT Directive makes it clear that if a customs-approved treatment or use of goods ends outside of the Community, or if goods are destroyed by applying the customs-approved treatment or use of goods regarding destruction, in principle the chargeable event for the importation of goods does not occur. I address this in my proposed text. In these situations the taxable transaction is deemed not to have occurred on the basis of Article 30 of my proposal. An exception is the occurrence of the chargeable event for the importation of goods with certain agreements for applying a preferential tariff in a third country, as referred to in Article 216 of the CCC.

When writing my proposed text I've kept in mind that, although it is not necessary for the taxable transaction to place simultaneously with the chargeable event, I think it's preferable that if there is a taxable transaction, then also perhaps somewhat later, after the goods have been under certain arrangements or situations, the taxable transaction will be followed by a chargeable event. I would prefer to see that there is no (longer) talk of a taxable transaction if re-exportation or destruction takes place or if another customs-approved treatment or use of goods means that the goods end up outside of the Community. An exception is the occurrence of the chargeable event for the importation of goods because of certain agreements for applying a preferential tariff in third countries, as referred to in Article 216 of the CCC.

In my opinion, a chargeable event in the VAT system also occurs if the chargeable event is exempt. I have incorporated this in my proposal for Article 62 of the VAT Directive.

In my proposal, I have kept in mind the ambiguities I have noticed in Article 71 of the VAT Directive. I include in my proposal my preference for the notion of "import of a good" to indicate the chargeable event. Furthermore, I take into account that in the CCC the terminology used is that a "customs debt is incurred". The notion of a "chargeable event" is not used in the CCC. Therefore in my proposal for Article 71 of the VAT Directive, I avoid the term "chargeable event" where this Article refers to a customs debt.

My research only includes VAT and customs debt. Other customs duties, agricultural levies or charges that have an equivalent effect are not included in my research. I wonder why there isn't simply a reference to the incurrence of a customs debt in Article 71, first paragraph, second sentence of the VAT Directive. It seems that a simple provision in Article 71 of the VAT Directive with a reference only to the incurrence of a customs debt would be preferable. This regulation is applicable for almost all goods. For example, as mentioned before, a customs debt is incurred when an exemption applies. It is only when goods that are absolutely prohibited enter into the Community that no customs debt arises. In the VAT regulation a connection can be made to the regulation in the CCC. The CCC offers a useful product for regulation in the European community. My proposed text is aimed at improving the text of Article 71 of the VAT Directive, not at bringing material changes to the regulation. Therefore, in my proposal I have maintained the reference to other duties or charges rather than referring to the incurrence of a customs debt. Should the regulator prefer there to be only a reference to customs debt when implementing the proposed text in the VAT Directive, then the proposed text can be simplified significantly.

This is my proposal for improved text:

"Article 2

1. The following transactions shall be subject to VAT:

(...)

d) the import of a good.

2. (...)

3. (...)

#### Article 30

1. The “import of a good” shall mean the actual entry into the Community of a good that is not in free circulation within the meaning of Article 29 of the Treaty.

2. In addition to the transaction referred to in the first paragraph, the actual entry of a good into the Community, which immediately prior to its entry into the Community was in free circulation in a third territory that forms part of the customs territory of the Community, shall be regarded as the import of a good.

3. As a good in free circulation under the terms of this article is also considered a good where the chargeable event for the import of a good has occurred, unless the temporary importation procedure with partial relief from import duties applies.

A good for which the chargeable event of the import of goods has already occurred due to the application of the temporary importation procedure with partial relief from import duties, shall be deemed to be in free circulation after enough time has passed so that as much VAT is then due as would have been chargeable if the good had been brought into free circulation at the time of the actual entry of the good into the Community.

4. If a good that is under one of the arrangements or situations referred to in Article 71 of the VAT Directive is brought outside of the Community in accordance with customs regulations or if the good has been destroyed through applying the customs-approved treatment or use of goods destruction, it shall be deemed that there has been no taxable event at the time of the actual entry of the good into the Community, as long as the good does not enter the Community again.

However a taxable transaction takes place and the chargeable event of the import of a good occurs in so far as agreements concluded between the European Union and certain third countries provide for allowing the import of this good into those third countries with a preferential tariff for a good originating in the European Union within the meaning of such agreements, on condition that, where the good has been obtained under the inward processing procedure, this non-Community good is subject to payment of the import duties payable thereon and the documents needed for such a preferential tariff to apply in third countries have been validated.

#### Article 62

For the purposes of this Directive:

1) ‘Chargeable event’ shall mean an occurrence by virtue of which the legal conditions necessary for VAT to become chargeable are fulfilled. A chargeable event also occurs if an exemption applies.

2) VAT shall become ‘chargeable’ when the tax authority becomes entitled, at a given moment under the law to claim the tax from the person liable to pay, even though the time of payment may be deferred.

## Article 70

The chargeable event shall occur and VAT shall become chargeable when a good is imported.

## Article 71

### 1. In the case of a good

(a) that from the time of its actual entry into the Community, is intended to be presented to customs in accordance with customs regulations, or is placed in temporary storage or under a customs warehousing arrangement, or under an inward processing arrangement, or under an arrangement for temporary importation with total exemption from import duty, or under an external transit arrangement, or under the customs procedure for processing under customs control, or for entry under the customs-approved treatment or use of goods into a free zone or free warehouse, or under the customs-approved treatment or use of goods for re-exportation from the customs territory of the Community, or under the customs-approved treatment or use of goods for destruction, or under the customs-approved treatment or use of goods that are abandoned to the Exchequer

or

(b) that immediately prior to the entry of the good into the Community was in free circulation in a third territory forming part of the customs territory and that, on the grounds of Article 277, it was in the Community under the same conditions as those set in the application for an arrangement or situation as referred to under a, or it was placed under the internal Community transit procedure

and

if the actual entry of the good into the Community that is not in free circulation could lead to a chargeable event or the incurrence of a customs debt in respect of import duties, agricultural levies or charges having an equivalent effect, established under a common policy, the chargeable event for the import of a good takes place at the time when the chargeable event in respect of these duties or charges occurs, or at the time when the customs debt is incurred. The VAT is also payable at that time.

2. If the actual entry of a good into the Community that is under one of the arrangements or situations referred to in the first paragraph sub a or b and that is not in free circulation, may not result in a chargeable event or the incurrence of a tax debt in respect of import duties, agricultural levies or charges having an equivalent effect, established under a common policy, with respect to the time of the occurrence of the chargeable event for the import of a good and the time when the VAT becomes chargeable, the provisions in force governing customs debt are applied in a similar way. The chargeable event for the import of a good occurs and the VAT becomes chargeable at the time when a customs debt would be incurred.

3. With the actual entry of a good into the Community as referred to in the first paragraph sub b, where immediately prior to this entry into the Community the good was in free circulation in a third territory forming part of the customs territory, the provisions laid down in the first paragraph and the second paragraph shall apply *mutatis mutandis* as if the good was a good that was not in

free circulation in the Community at the time of the actual entry into the Community.

4. If a good as referred to in the first paragraph, sub b is placed under the internal Community transit procedure, the first and second paragraph of this article will be applied as if the good was not in free circulation at the time of its actual entry into the Community.

5. The first two paragraphs of this article shall continue to apply as long as successive arrangements or situations as referred to in the first paragraph shall continue to apply in respect of the good.

6. A chargeable event or the incurrance of a customs debt in respect of import duties, agricultural levies or charges having an equivalent effect, established under a common policy is, for the purposes of this article, deemed to take place if an exemption or a zero rate applies in respect of this chargeable event or in respect of this customs debt.”

I have tried to propose a text that avoids the aforementioned ambiguities and avoids text with no meaning.

In Article 2 of the proposal, the notion of “the import of a good” is actually singular. For the occurrence of the chargeable event of the import of goods it is sufficient that one single item or “good” is entered into the Community.

With the notion of “Treaty” in Article 30 of the proposal, I refer to the Treaty on the Functioning of the European Union.

Article 30, third paragraph of the proposal has the objective of ensuring that a good for which the chargeable event for the import of a good has already occurred is in free circulation for the VAT regulation. This prevents the chargeable event for the import of a good from occurring again. Because this is specific to VAT regulations, this should be regulated in the VAT Directive. Because this refers to free circulation as referred to in Article 30, I have added the relevant text to this article. Taken into account in the text is that if the temporary importation procedure with partial relief from import duties is applicable, VAT becomes chargeable in the course of time.

The fourth paragraph of Article 30 of the proposal is there to ensure that the regulation makes it quite clear that if a good is exported in accordance with customs regulations or if the customs-approved treatment or use of a good destruction has been applied, the chargeable event for the import of a good does not occur. My preference is not only to prevent the chargeable event for the import of a good in these kinds of situations, but also to indicate that there is no taxable transaction. Otherwise taxable transactions would occur in a number of situations, which would never lead to a chargeable event. In the fourth paragraph I take into account the occurrence of the chargeable event for the import of a good where a customs debt is incurred pursuant to Article 216 of the CCC.

In Article 62 of my proposal I have taken into account that the chargeable event for the import of a good occurs if an exemption applies.

I have mentioned Article 70 in my proposal to give an overview together with the other articles that regulate the chargeable event for the import of a good.

Article 71, first paragraph, subparagraphs a and b of the proposal regulates which arrangements or situations the article is applies to. It can involve a good that is not in free circulation (subparagraph a) or a good that was already in free circulation in a third territory (subparagraph b).

The term “could lead” in the first paragraph of Article 71 of the proposal refers to a good where the chargeable event or the customs debt in respect of the good can occur; for example, if there is an unlawful removal from customs supervision. This is not a discretionary power. In certain situations, the chargeable event in respect of the good will occur or a customs debt will be incurred. I have used this terminology to avoid the notion of “subject to”. After all, it can be argued that a good is only subject to certain taxes at the time of the occurrence of the chargeable event. At the time of the postponement of the chargeable event, this chargeable event will not have occurred yet.

The first paragraph of the proposal for Article 71 regulates the situations where a chargeable event for the duties or charges referred to can occur or a customs debt can be incurred. In these situations, the chargeable event for the import of a good takes place at the time when the chargeable event in respect of the duties or charges referred to occurs or at the time when the customs debt is incurred. Also at that time, the VAT shall become chargeable.

The second paragraph of the proposal for Article 71 regulates the situations where a chargeable event cannot occur for the duties or charges referred to and no customs debt can be incurred. In these situations, the provisions in force governing customs duties are applied in a similar way. The chargeable event for the import of a good takes place and the VAT is chargeable if a customs debt would have been incurred, at the time when the customs debt would have been incurred.

The third paragraph of the proposal for Article 71 regulates that if the good involved is a good that immediately prior to its actual entry into the Community was in free circulation in a third territory forming part of the customs territory, whereby by definition no customs debt can be incurred, the first two paragraphs should be applied as if the good involved were not in free circulation in the Community.

The fourth paragraph of the proposal for Article 71 regulates that if a good actually enters the Community and immediately prior to its entry into the Community it was in free circulation in a third territory forming part of the customs territory and was under the internal Community transit procedure, for



the first two paragraphs to apply the good should be treated as if it wasn't in free circulation at the time of its actual entry into the Community.

The fifth paragraph of the proposal for article 71 regulates that arrangements or situations may continue one after the other, while the occurrence of the chargeable event remains postponed.

The sixth paragraph of the proposal for Article 71 regulates that when an exemption or a zero rating applies for the duties or charges referred to in Article 71, the chargeable event occurs or the customs debt is incurred.

## **Conclusion**

The most important question of this research is: to what extent does the VAT regulation in respect of the chargeable event for the importation of goods correspond with the regulation regarding the levying of customs debt? Therefore, I will close with a brief summary of my findings about this.

VAT and customs debt are both taxes that can occur because of the crossing of a border. In the VAT system, in principle, there has only to be a VAT burden when goods come into the consumer atmosphere. A customs debt is incurred, in principle, only as goods are released for free circulation.

There is a tight connection between the regulation when the chargeable event of the importation of goods occurs and the incurrence of a customs debt. It is true that the core article that regulates this - Article 71 of the VAT Directive - is very ill-defined, but the tight connection is clear from the regulation. Article 71 of the VAT Directive seems to regulate that with goods that are under one of the arrangements or situations referred to in the article, the time of the occurrence of the chargeable event for the importation of goods and the time that VAT becomes chargeable are linked to the time when a customs debt is incurred or the time of the occurrence of the chargeable event for the import duties, agricultural levies or charges that have the equivalent effect and that are established under a common policy, even if no import duties, agricultural levies or charges that have an equivalent effect and are established under a common policy are chargeable in respect of the goods. A customs debt will be incurred and the chargeable event for the importation of goods will occur no later than the moment when the goods come into free circulation within the Community. With all customs-approved treatment or use of goods, including the customs procedures, and with all other situations under customs law including temporary storage, the chargeable event for the importation of goods takes place at the same time as the time when the customs debt is incurred. The link to the customs debt goes so far that the arrangements or situations under customs law that may be applied to goods which are not in free circulation, may be applied in a similar way with goods that were in free circulation in a third territory immediately prior to their entry into the Community.

The place of the occurrence of the chargeable event for the importation of goods is linked to the place of the incurrence of a customs debt.

What appears to be the most important thing about the entry of goods into the Community is that the chargeable event will occur. The regulation regarding who is the person liable for payment apparently requires less harmonisation. Therefore, apart from one exception, there is no compulsory link to the law regarding customs debt when determining the person liable for payment.

As far as exemptions are concerned, the VAT regulations and the regulations concerning customs debt are different - they have their own regulations. There is no explicit link to the regulations for the customs debt, although many exemptions are almost identical.

No useful compensation that is a direct compensation for the entry of goods into the Community applies to the chargeable event for the importation of goods. Apart from some exceptions, the value for customs purposes is used to determine the taxable amount for the chargeable event of the importation of goods, which is preferably based on the transactional value of the goods.

The taxable amount of the chargeable event for the importation of goods is thus, in principle, linked to the consideration paid in the transactions with the goods or comparable goods. This link is not because the consideration in such a transaction would be the consideration for the chargeable event of the importation of goods, but because this consideration best reflects the subjective value of the goods that are imported.

The taxable amount for the importation of goods is determined by making a link to the consideration paid for a transaction. Though this may seem to be the best method to use for the determination of the taxable amount, one has to realise that this is only an estimate of the systematically seen ideal taxable amount. The ideal taxable amount for the chargeable event for the importation of goods appears to be unattainable.

Because the law regarding customs debt has a much more protective nature, it has a lot more rates than apply to VAT.

It seems to me that as far as the description of the proportional deduction method in the VAT Directive is concerned, the chargeable event for the importation of goods has not been taken into account adequately. In my opinion, the number of goods imported shouldn't be of importance for the determination of the right to deduct VAT from goods and services, which are not used for the chargeable event for the importation of goods. It is better to see the chargeable event for the importation of goods as a cost item than as an outgoing action.

In my opinion, goods or services are not used for the chargeable event for the importation of goods. There is no right to deduct VAT in connection with use for the chargeable event for the importation of goods, and the chargeable event for the importation of goods doesn't belong in the proportional deduction method calculation. In relation to the export of goods, in my research I have addressed the issue of including transactions that take place outside of the Community in

the proportional deduction method especially if permanent facilities are used in third countries.

In my opinion, it could be that another taxable person has the right to deduct VAT, other than the taxable person who was liable to pay the VAT on a chargeable event for the importation of goods. I believe that it is necessary for the VAT system to allow the movement of the right to deduct VAT in respect of the chargeable event for the importation of goods to another person other than the one that is liable to pay VAT, in certain situations.

The VAT Directive contains no regulations regarding VAT not being entered into the accounts, the repayment, or remission of VAT. I recommend a standard regulation within the European Union concerning these items.

## *Lijst van aangehaalde literatuur*

Beukers-van Dooren 2010

A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, 'Gedooogheffing' op drugs', NTFR 2010/1993

Boersma, Van Breukelen & Koevoets 2009

B.J.B. Boersma, A.P. van Breukelen & G.H.A.M. Koevoets, Heffingsgrondslagen in het douanerecht, classificatie douanewaarde en oorsprong, Den Haag: Sdu 2009

Bomer 2012

A.H. Bomer, De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW (diss. Maastricht), Deventer: Kluwer 2012

Bours 1971

E. Bours, Rapport inzake de toepassing van de BTW op transacties in onroerende goederen binnen de Gemeenschap, Luxemburg: Bureau voor officiële publikaties der Europese Gemeenschappen 1971

Braun 2002

K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW (diss. Leiden, FM nr. 99), Deventer: Kluwer 2002

Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001

D.B. Bijl, M.E. van Hilten & D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting (FM nr. 46), Deventer: Kluwer 2001

Chin-Oldenziel 2014

M. Chin-Oldenziel, 'Het Douanewetboek van de Unie: wat gaat er veranderen', WFR 2014/418

Cleton 1994

R. Cleton, Hoofddlijnen van het vervoersrecht, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1994

De Kater 1990

J. de Kater, 'Vrijstellingen van omzetbelasting bij invoer', in: De Ware Koningin der belastingen, opstellen aangeboden aan prof. mr. J. Reugebrink (red. B.J.M. Terra & R.F.W. van Brederode), Deventer: Fed 1990, blz. 215-226

De Wit 2013

Sjef de Wit 'De btw-techniek achter 3D-printing', BTW-bulletin 2013/4, nr. 1, blz. 9-10

Denie 1987

A.H.R.M. Denie, De overheid in de omzetbelasting (diss. Leiden, FM nr. 43), Deventer: Kluwer 1987

Denie, Nieuwenhuizen & Peters 1996

A.H.R.M. Denie, W.A.P. Nieuwenhuizen & P.J. Peters, BTW en EG-transacties (speciale vastbladige editie voor het onderwijs), Deventer: Kluwer 1996

Dierksmeier 2007

Markus Dierksmeier, EG-Zollrecht im Konflikt mit dem Recht der WTO (diss. Münster), Witten: Mendel Verlag 2007

Europese Commissie

Commission of the European Communities, First report from the commission to the council on the application of the common system of value added tax, submitted in accordance with Article 34 of the Sixth Council Directive (77/388/EEC) of 17 May 1977), COM(83) final, 14 december 1983

Europese Commissie

Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en Sociaal comité - Eenvoudige en papierloze procedures voor de douanediensdiensten en de marktdeelnemers, COM/2003/0452 def.

Europese Commissie

Verslag aan de Raad en het Europees Parlement over de werking van de overgangsregeling voor intracommunautaire transacties, COM(94) def. van 23 november 1994, V-N 1995/767

Figgenger 2001

Robert Figgenger, Europäisches Zollrecht in der Niederländischen Rechtsprechung (diss. Münster), Aachen: Mendel Verlag 2001

Gorissen 2008

N.H.A. Gorissen, Gewekt vertrouwen in Europees perspectief (diss. Maastricht, Fiscaal-wetenschappelijke reeks), Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers 2008

Haak & Zwitser 2015

K.F. Haak & R. Zwitser, Van haven en handel, hoofdzaken van het handelsverkeersrecht, Kluwer, Deventer 2015

Hop & Hollebeek 2010

H.J.A.H. Hop & Hollebeek 'De Benedictusverklaring en de exporteur bij achtereenvolgende leveringen', BTW-bulletin 2010/55, nr. 7/8, blz. 4-7

Jovanovich 2002

Juan Martín Jovanovich, Customs valuation and transfer pricing, is it possible to harmonize customs and tax rules (series on international taxation nr. 28), United Kingdom: Kluwer Law International Ltd. 2002

Lasok 1997

D. Lasok, The Trade and customs law of the European Union, London, The Hague, Boston: Kluwer Law International 1997

Lyons 2008

Timothy Lyons, EC Customs Law, New York: Oxford University Press 2008

Mennes & Blum 2003

E.H. Mennes & D. Blum, 'Douanevervoer: gat in de omzetbelasting nog niet gedicht', WFR 2003/559

Merkx 2011

M.M.W.D. Merckx, De woon- en vestigingsplaats in de btw (diss. Tilburg, FM nr. 137), Deventer: Kluwer 2011

Mobach 2003

O.L. Mobach, in: Fiscaal commentaar, Omzetbelasting, H.W.M. van Kesteren (red.), Deventer: Kluwer 2003

Punt & Van Vliet 2000

E.N. Punt & D.G. van Vliet, Douanerechten, inleiding tot het communautaire douanerecht (FM nr. 90), Deventer: Kluwer 2000

Reugebrink 1978

J. Reugebrink, Aan de grens, enkele randvlakken bij de studie van het belastingrecht, Deventer: FED 1978

Reugebrink & Van Hilten 1997

J. Reugebrink & M.E. van Hilten, Omzetbelasting (Fiscale studieserie nr. 6), Deventer: Kluwer 1997

Roos 2013

P. Roos, Inco terminologie 2010 updated, handboek voor het gebruik van de Incoterms, Fenedex, 2013

Ruessmann & Willems 2009

Laurent Ruessmann & Arnoud Willems 'Revisiting the first sale for export rule: an attempt to remove fairness in the interest of raising revenues without improving legal certainty', World Customs Journal, Volume 3, nr. 1, blz. 45-52, te vinden op internet op (geraadpleegd 23 september 2015, 17:45 uur): <http://www.worldcustomsjournal.org/media/wcj/-2009/1/Willems-Ruessmann.pdf>

Schenk, Thuronyi & Cui 2015

Alan Schenk, Victor Thuronyi & Wei Cui, Value Added Tax, A Comparative Approach, Cambridge: Cambridge University Press, 2015

Sherman & Glashoff 1988

Saul L. Sherman & Hinrich Glashoff, Customs valuation, Commentary on the GATT Customs Valuation Code, Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988

Stevens 2012

L.G.M. Stevens, Elementair belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen, Deventer: Kluwer 2012

Stevens & De Smit 2014

L.G.M. Stevens & R.C. de Smit, Elementair belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen, Deventer: Kluwer 2014

Swinkels 2001

J.J.P. Swinkels, De belastingplichtige en de Europese BTW (diss. Amsterdam UvA), Den Haag: Koninklijke vermande 2001

Terra 1984

B.J.M. Terra, Omzetbelasting bij grensoverschrijdend verkeer: een onderzoek naar de theoretische aspecten en de praktijk van de heffing van omzetbelasting bij grensoverschrijdend verkeer in Nederland (diss. Leiden, Fiscale studiereeks nr. 23), Deventer: Kluwer 1984

Terra 2002

B.J.M. Terra, Europees indirect belastingrecht, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2002

Terra & Wattel 2008

B.J.M. Terra & P.J. Wattel, European tax law (fiscale studieresie nr. 29), Deventer: Kluwer 2008

Terra & Wattel 2012

B.J.M. Terra & P.J. Wattel, European tax law (fiscale studieresie nr. 29), Deventer: Kluwer 2012

Tinhold 1997

J.W. Tinhold 'Verslag promotie drs. H.J.A. van Erp', WFR 1997/678

Tusveld & Vervaet 1996

R.G.A. Tusveld & F.L.J. Vervaet, Veredelingsverkeer, een overzicht van de douanetechnische en BTW-regelingen ter zake van het veredelingsverkeer (serie Fiscale, juridische en financiële documentatie voor internationaal zakendoen nr. 33), Deventer: Kluwer 1996

Van Brummelen 2000

B.A. van Brummelen 'Een gat in de omzetbelasting bij invoer?', WFR 2000/1715

Van Brummelen 2002

B.A. van Brummelen 'Géén gat in de omzetbelasting bij invoer', WFR 2002/1864

Van Brummelen 2003

B.A. van Brummelen, 'Naschrift bij E.H. Mennes en D. Blum, Douanevervoer: gat in de omzetbelasting nog niet gedicht', WFR 2003/559

Van Dale 1999

Van Dale, Groot woordenboek der Nederlandse taal, Utrecht, Antwerpen: Van Dale lexicografie 1999

Van Doesum 2009

A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw (diss. Tilburg; FM nr. 133), Deventer: Kluwer 2009

Van Dongen 2003

A. van Dongen, in: Fiscaal commentaar, Omzetbelasting, H.W.M. van Kesteren (red.), Deventer: Kluwer 2003

Van Dongen 2007

A. van Dongen, De harmonisatie van de btw (diss. Tilburg; Fiscaal-wetenschappelijke reeks nr. 8), Amersfoort: Sdu Fiscale en Financiële uitgevers 2007

- Van Empel & Huizink 2007  
G. van Empel & J.B. Huizink, goederenvervoer over zee, binnenwater en over de weg, Deventer: Kluwer 2007
- Van Eijdsden 2004  
J.A.R. van Eijdsden 'De invloed van het EG-recht op nationale bezwaar- en beroepstermijnen (deel 2)', WFR 2004/1183
- Van Hilten 1992  
M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese btw (diss. Leiden; Europese fiscale monografieën nr. 3), Deventer: Kluwer 1992
- Van Hilten 2003  
M.E. van Hilten, in: Fiscaal commentaar, Omzetbelasting, H.W.M. van Kesteren (red.), Deventer: Kluwer 2003
- Van Hilten 2010  
M.E. van Hilten, Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen (oratie VU Amsterdam), Deventer: Kluwer 2010
- Van Hilten 2012  
M.E. van Hilten 'Douanewaarde in douanerecht en btw: eenvoud met complicaties' in Aanbevelingen ter verbetering van het vestigingsklimaat voor ondernemingen, Opstellen aangeboden aan prof.mr. J.W. Bellingwout (red. G.F. Boulogne & L.J.A. Pieterse), Deventer: Kluwer 2012, blz. 107-116
- Van Hilten & Van Kesteren 2014  
M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting (Fiscale studieserie nr. 6), Deventer: Kluwer 2014
- Van Kesteren 1994  
H.W.M. van Kesteren, Fiscale rechtswil (diss. Leiden; Fiscaal-wetenschappelijke reeks nr. 1), Arnhem: Gouda Quint, 1994
- Van Kesteren 2003  
H.W.M. van Kesteren, in: Fiscaal commentaar, Omzetbelasting, H.W.M. van Kesteren (red.), Deventer: Kluwer 2003
- Van Kesteren 2013  
H.W.M. van Kesteren, 'gewettigd vertrouwen op onwettige besluiten', WFR 2013/272
- Van Laere 1990  
P. van Laere 'Vrij verkeer en de interne markt, het begrip invoer nader beschouwd' in: De Ware Koningin der belastingen, Opstellen aangeboden aan prof.mr. J. Reugebrink (red. B.J.M. Terra & R.F.W. van Brederode), Deventer: Fed 1990, blz. 205-213
- Van Norden 2007  
G.J. van Norden, Het concern in de btw (diss. Tilburg; FM nr. 122), Deventer: Kluwer 2007



Van Slooten 2009

G.J. van Slooten, 'Wijziging in de toepassing van de verlengde navorderings-termijn in de Nederlandse douanerechtspraktijk', BTW-brief 2009 nr. 10, blz. 12-15

Van Vliet 1998

D.G. van Vliet, BTW bij in- en uitvoer, de heffing van BTW bij internationale transacties (serie Fiscale, juridische en financiële documentatie voor internationaal zakendoen, nr. 23), Deventer: Kluwer 1998

Van Zadelhoff 1990

B.G. van Zadelhoff 'Ontvangsten zonder omzetbelasting en waarborgen bij verhoging verhoogd', WFR 1990/793

Van Zadelhoff 1992

B.G. van Zadelhoff, Onroerende goederen en belasting over toegevoegde waarde (diss. Amsterdam UvA; Fiscale studieserie nr. 28), Deventer: FED 1992

Vervloed 2011

J.L.M.J. Vervloed 'Overgangssysteem voor intracommunautaire sancties met goederen heeft zichzelf overleefd', in: De toekomst van de BTW, Liber amicorum ter gelegenheid van het emeritaat van prof. Arthur Denie, Deventer: Kluwer 2011, blz. 181-192

Vrouwenfelder 2011

E.M. Vrouwenfelder 'Heffing van omzetbelasting bij wederuitvoer', in: De toekomst van de BTW, Liber amicorum ter gelegenheid van het emeritaat van prof. Arthur Denie, Deventer: Kluwer 2011, blz. 197-205

Visser 2008

W.M.G. Visser, Accijnzen (diss. Amsterdam UvA; FM nr. 126), Deventer: Kluwer 2008

Vos 2003

R. Vos, in: Fiscaal commentaar, Omzetbelasting, H.W.M. van Kesteren (red.), Deventer: Kluwer 2003

Wattel 1992

P.J. Wattel, De fiscale behandeling van het wederrechtelijke (diss. Amsterdam UvA, FM nr. 58), Deventer: Kluwer 1992

Wolf 2010

R.A. Wolf, Carrouselfraude, Een Europees probleem vanuit Nederlands perspectief; een analyse van fiscale regelgeving en jurisprudentie (diss. Groningen, fiscaal-wetenschappelijke reeks nr. 15), Den Haag: Sdu Uitgevers 2010

Wolf 2014

R.A. Wolf 'Btw-fraude en EU-beginselen; recht zeker', Tijdschrift Formeel Recht 2014/3

## *Lijst van aangehaalde jurisprudentie*

### **Hof van Justitie**

#### **1963**

HvJ 5 februari 1963, nr. 26/62 (NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos), ECLI:EU:C:1963:1, BNB 1964/134

#### **1964**

HvJ 15 juni 1964, nr. 6/64 (Flaminio Costa), ECLI:EU:C:1964:66, Jur. blz. 01203

#### **1968**

HvJ 10 december 1968, nr. 7/68 (Commissie/Italië), ECLI:EU:C:1968:51, Jur. blz. 00590

#### **1969**

HvJ 12 november 1969, nr. 29/69 (Erich Stauder), ECLI:EU:C:1969:57, Jur. blz. 00419

#### **1970**

HvJ 6 oktober 1970, nr. 9/70 (Franz Grad), ECLI:EU:C:1970:78, Jur. blz. 00825

#### **1972**

HvJ 12 december 1972, nrs. 21/72 t/m 24/72 (International Fruit Company NV e.a.), ECLI:EU:C:1972:115, Jur. blz. 01219

#### **1973**

HvJ 24 oktober 1973, nr. 9/73 (Carl Schlüter), ECLI:EU:C:1973:110, Jur. blz. 01135

HvJ 13 december 1973, nrs. 37/73 en 38/73 (Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders), ECLI:EU:C:1973:165, Jur. blz. 01609

#### **1974**

HvJ 14 mei 1974, nr. 4/73 (J. Nold, Kohlen- und Baustoffgroßhandlung), ECLI:EU:C:1974:51, Jur. blz. 00491

HvJ 28 mei 1974, nr. 3/74 (Wilhelm Pfützenreuter), ECLI:EU:C:1974:60, Jur. blz. 00589

#### **1977**

HvJ 22 maart 1977, nr. 74/76 (Iannelli & Volpi SpA), ECLI:EU:C:1977:51, Jur. blz. 000557

HvJ 28 juni 1977, nr. 118/76 (Balkan-Import-Export GmbH), ECLI:EU:C:1977:111, Jur. blz. 01177

HvJ 14 juli 1977, nr. 1/77 (Robert Bosch GmbH), ECLI:EU:C:1977:130, Jur. blz. 01473

#### **1978**

HvJ 9 maart 1978, nr. 106/77 (Naamloze Vennootschap Simmenthal), ECLI:EU:C:1978:49, NJ 1978, 656

HvJ 23 november 1978, nr. 7/78 (Ernest George Thompson e.a. (Krugerrands)), ECLI:EU:C:1978:209, NJ 1979, 440

#### **1979**

HvJ 20 februari 1979, nr. 120/78 (Rewe-Zentral AG (Cassis de Dijon)), ECLI:EU:C:1979:42, Jur. blz. 00649

#### **1980**

HvJ 27 februari 1980, nr. 68/79 (Hans Just I/S), ECLI:EU:C:1980:57, Jur. blz. 00501

HvJ 5 maart 1980, nr. 265/78 (H. Ferwerda BV), ECLI:EU:C:1980:66, NJ 1980, 499

HvJ 27 maart 1980, nr. 61/79 (Denkavit Italiana Srl.), ECLI:EU:C:1980:100, Jur. blz. 01205

HvJ 11 december 1980, nr. 827/79 (Firma Ciro Acampora), ECLI:EU:C:1980:287, Jur. blz. 03731

#### **1981**

HvJ 5 februari 1981, nr. 50/80 (Jozsef Horvath), ECLI:EU:C:1981:34, Jur. blz. 00385

HvJ 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve vereniging “Coöperatieve Aard-appelenbewaarpplaats GA”), ECLI:EU:C:1981:38, Jur. blz. 00445

#### **1982**

HvJ 19 januari 1982, nr. 8/81 (Ursula Becker), ECLI:EU:C:1982:7, Jur. blz. 00053

HvJ 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong-Kong Trade Development Council), ECLI:EU:C:1982:121, BNB 1982/311 m.nt. Tuk

HvJ 5 mei 1982, nr. 15/81 (Gaston Schul Douane Expéditeur BV (I)),  
ECLI:EU:C:1982:135, BNB 1982/225 m.nt. Tuk

HvJ 25 mei 1982, nr. 96/81 (Commissie/Nederland), ECLI:EU:C:1982:192, Jur. blz. 01791

HvJ 6 oktober 1982, nr. 283/81 (Srl CILFIT en Lanificio di Gavardo SpA),  
ECLI:EU:C:1982:335, NJ 1983, 55

HvJ 26 oktober 1982, nr. 221/81 (Wilfried Wolf), ECLI:EU:C:1982:363, NJ 1984, 678

HvJ 26 oktober 1982, nr. 240/81 (Senta Einberger (I)), ECLI:EU:C:1982:364, Jur. blz. 03699

## 1983

HvJ 16 maart 1983, nr. 266/81 (Società Italiana per l'Oleodotto Transalpino (SIOT)), ECLI:EU:C:1983:77, Jur. blz. 00731

HvJ 20 april 1983, nr. 49/82 (Commissie/Nederland), ECLI:EU:C:1983:100, Jur. blz. 01195

HvJ 5 oktober 1983, nrs. 186/82 en 187/82 (Esercizio Magazzini Generali SpA en Mellina Agosta Srl.), ECLI:EU:C:1983:262, Jur. blz. 02951

HvJ 9 november 1983, nr. 199/82 (SpA San Giorgio), ECLI:EU:C:1983:318, Jur. blz. 03595

HvJ 15 december 1983, nr. 283/82 (Papierfabrik Schoellershammer Heinrich August Schoeller & Söhne GmbH & Co. KG), ECLI:EU:C:1983:380, Jur. blz. 04219

## 1984

HvJ 9 februari 1984, nr. 7/83 (Ospig Textilgesellschaft KG W. Ahlers),  
ECLI:EU:C:1984:51, Jur. blz. 00609

HvJ 28 februari 1984, nr. 294/82 (Senta Einberger (II)), ECLI:EU:C:1984:81, BNB 1987/6 m.nt. Ploeger

HvJ 10 april 1984, nr. 14/83 (Sabine von Colson en Elisabeth Kamann),  
ECLI:EU:C:1984:153, Jur. blz. 01891

HvJ 12 juli 1984, nr. 218/83 (Sàrl "Les Rapides Savoyards e.a."), ECLI:EU:C:1984:275, Jur. blz. 03105

HvJ 19 september 1984, nr. 94/83 (Albert Heijn BV), ECLI:EU:C:1984:285, Jur. blz. 03263

HvJ 13 november 1984, nrs. 98/83 en 230/83 (Van Gend & Loos NV en Expeditie-bedrijf Wim Bosman BV), ECLI:EU:C:1984:342, Jur. blz. 03763

## 1985

HvJ 14 februari 1985, nr. 268/83 (D.A. Rompelman en E.A. Rompelman-Van Deelen), ECLI:EU:C:1985:74, BNB 1985/315 m.nt. Simons

HvJ 4 juli 1985, nr. 168/84 (Gunter Berkholz), ECLI:EU:C:1985:299, Jur. blz. 02251

HvJ 11 juli 1985, nrs. 60/84 en 61/84 (Cinéthèque SA e.a.), ECLI:EU:C:1985:329, Jur. blz. 02605

## **1986**

HvJ 23 januari 1986, nr. 283/84 (Trans Tirreno Express SpA), ECLI:EU:C:1986:31, Jur. blz. 00231

HvJ 23 januari 1986, nr. 39/85 (G. Bergeres-Becque), ECLI:EU:C:1986:36, Jur. blz. 00259

HvJ 4 februari 1986, nr. 65/85 (Van Houten International GmbH), ECLI:EU:C:1986:53, Jur. blz. 00447

HvJ 15 mei 1986, nr. 222/84 (Marguerite Johnston), ECLI:EU:C:1986:206, Jur. blz. 01651

HvJ 12 juni 1986, nr. 183/85 (H.J. Repenning GmbH), ECLI:EU:C:1986:247, Jur. blz. 01873

## **1987**

HvJ 12 maart 1987, nrs. 244/85 en 245/85 (Cerealmangimi SpA en Italgrani SpA), ECLI:EU:C:1987:128, Jur. blz. 01303

HvJ 9 juli 1987, nr. 356/85 (Commissie/België), ECLI:EU:C:1987:353, Jur. blz. 03299

HvJ 8 oktober 1987, nr. 80/86 (Kolpinghuis Nijmegen BV), ECLI:EU:C:1987:431, NJ 1988, 1029

HvJ 15 oktober 1987, nr. 222/86 (Union nationale des entraîneurs et cadres techniques professionnels du football (Unecef)), ECLI:EU:C:1987:442, Jur. blz. 04097

HvJ 22 oktober 1987, nr. 314/85 (Foto-Frost), ECLI:EU:C:1987:452, NJ 1989, 728

HvJ 15 december 1987, nr. 328/85 (Deutsche Babcock Handel GmbH), ECLI:EU:C:1987:548, Jur. blz. 05119

## **1988**

HvJ 4 februari 1988, nr. 391/85 (Commissie/België), ECLI:EU:C:1988:58, Jur. blz. 00579

HvJ 3 maart 1988, nr. 252/86 (Gabriel Bergandi), ECLI:EU:C:1988:112, Jur. blz. 01343

HvJ 8 maart 1988, nr. 102/86 (Apple and Pear Development Council), ECLI:EU:C:1988:120, Jur. blz. 01443

HvJ 8 maart 1988, nr. 165/86 (Leesportefeuille "Intiem" CV), ECLI:EU:C:1988:122, BNB 1988/275 m.nt. Ploeger

HvJ 24 maart 1988, nr. 104/86 (Commissie/Italië), ECLI:EU:C:1988:171, Jur. blz. 01799

HvJ 21 juni 1988, nr. 257/86 (Commissie/Italië), ECLI:EU:C:1988:324, Jur. blz. 03249

HvJ 21 juni 1988, nr. 10/87 (Tattersalls Ltd.), ECLI:EU:C:1988:326, Jur. blz. 03281

HvJ 5 juli 1988, nr. 269/86 (W.J.R. Mol), ECLI:EU:C:1988:359, BNB 1988/303 m.nt. Ploeger

HvJ 5 juli 1988, nr. 289/86 (Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat), ECLI:EU:C:1988:360, NJ 1989, 545

HvJ 20 september 1988, nr. 252/87 (Wilhelm Kiwall KG), ECLI:EU:C:1988:426, Jur. blz. 04753

HvJ 21 september 1988, zaak nr. 50/87, Commissie/Frankrijk, ECLI:EU:C:1988:429, BNB 1994/306 m.nt. Simons

HvJ 5 oktober 1988, nr. 210/87 (Remo Padovani en erfgenamen van Mantovani), ECLI:EU:C:1988:476, Jur. blz. 06177

HvJ 23 november 1988, nr. 230/87 (Naturally Yours Cosmetics Limited), ECLI:EU:C:1988:508, Jur. blz. 06365

## 1989

HvJ 23 mei 1989, nr. 378/87 (Top Hit Holzvertrieb GmbH), ECLI:EU:C:1989:209, Jur. blz. 01359

HvJ 12 juli 1989, nr. 161/88 (Friedrich Binder GmbH & Co. KG), ECLI:EU:C:1989:312, Jur. blz. 02415

HvJ 13 juli 1989, nrs. 93/88 en 94/88 (Wisselink en Co. BV e.a.), ECLI:EU:C:1989:324, BNB 1989/289 m.nt. Reugebrink

HvJ 21 september 1989, nrs. 46/87 en 227/88 (Hoechst AG), ECLI:EU:C:1989:337, Jur. blz. 02859

HvJ 5 december 1989, nr. C-165/88 (ORO Amsterdam Beheer BV en Concerto BV), ECLI:EU:C:1989:608, V-N 1990/45

HvJ 13 december 1989, nr. C-342/87 (Genius Holding BV), ECLI:EU:C:1989:635, BNB 1990/237 m.nt. Reugebrink

## 1990

HvJ 8 februari 1990, nr. C-320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV), ECLI:EU:C:1990:61, BNB 1990/271 m.nt. Reugebrink

HvJ 13 maart 1990, nr. C-30/89 (Commissie/Frankrijk), ECLI:EU:C:1990:114, Jur. blz. I-00691

HvJ 15 mei 1990, nr. C-4/89 (Comune di Carpaneto Placentino e.a.), ECLI:EU:C:1990:204, Jur. blz. I-01869

HvJ 6 juni 1990, nr. C-11/89 (Unifert Handels GmbH), ECLI:EU:C:1990:237, Jur. blz. I-02275

HvJ 26 juni 1990, nr. C-64/89 (Deutsche Fernsprecher GmbH), ECLI:EU:C:1990:261, Jur. blz. I-02535

HvJ 26 juni 1990, nr. C-185/89 (Velker International Oil Company Ltd NV), ECLI:EU:C:1990:262, V-N 1990, blz. 2212

HvJ 6 december 1990, nr. C-343/89 (Max Witzemann), ECLI:EU:C:1990:445, BNB 1991/190 m.nt. Ploeger

## 1991

HvJ 28 februari 1991, nr. C-360/87 (Commissie/Italië), ECLI:EU:C:1991:86, Jur. blz. I-00791

HvJ 7 maart 1991, nr. C-116/89 (Baywa AG), ECLI:EU:C:1991:104, Jur. blz. I-01095

HvJ 19 maart 1991, nr. C-109/90 (Giant NV), ECLI:EU:C:1991:126, Jur. blz. I-01385

HvJ 18 april 1991, nr. C-79/89 (Brown Boveri & Cie AG), ECLI:EU:C:1991:153, Jur. blz. I-01853

HvJ 23 mei 1991, nr. C-361/88 (Commissie/Duitsland), ECLI:EU:C:1991:224, Jur. blz. I-02567

HvJ 27 juni 1991, nr. C-348/89 (Mecanarte-Metalúrgica da Lagao Lda), ECLI:EU:C:1991:278, NJ 1993, 753

HvJ 25 juli 1991, nr. C-76/90 (Manfred Säger), ECLI:EU:C:1991:331, NJ 1994, 224

HvJ 25 juli 1991, nr. C-208/90 (Theresa Emmott), ECLI:EU:C:1991:333, Jur. blz. I-04269

HvJ 25 juli 1991, nr. C-299/90 (Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG), ECLI:EU:C:1991:334, Jur. blz. I-04301

HvJ 4 oktober 1991, nr. C-159/90 (The Society for the Protection of Unborn Children Ireland Ltd), ECLI:EU:C:1991:378, Jur. blz. I-04685

HvJ 27 november 1991, nr. C-273/90 (Meico-Fell), ECLI:EU:C:1991:446, Jur. blz. I-05569

## 1992

HvJ 12 februari 1992, nr. C-260/90 (Bernard Leplat), ECLI:EU:C:1992:66, Jur. blz. I-00643

HvJ 31 maart 1992, nr. C-200/90 (Dansk Denkavit ApS en P. Poulsen Trading ApS), ECLI:EU:C:1992:152, Jur. blz. I-02217

HvJ 8 april 1992, nr. C-371/90 (Beirafrio - Indústria de Produtos Alimentares Lda), ECLI:EU:C:1992:175, Jur. blz. I-02715

HvJ 7 mei 1992, nr. C-347/90, Aldo Bozzi, ECLI:EU:C:1992:200, Jur. blz. I-02947

HvJ 9 juli 1992, nr. C-2/90 (Commissie/België), ECLI:EU:C:1992:310, NJ 1994, 664  
HvJ 16 juli 1992, nr. C-163/90 (Léopold Legros e.a.), ECLI:EU:C:1992:326, Jur. I-04625  
HvJ 16 juli 1992, nr. C-187/91 (Société coopérative Belovo), ECLI:EU:C:1992:333, Jur. blz. I-04937

## 1993

HvJ 1 april 1993, nr. C-250/91 (Société Hewlett Packard France), ECLI:EU:C:1993:134, Jur. blz. I-01819  
HvJ 29 april 1993, nr. C-59/92 (Ebbe Sönnichsen GmbH), ECLI:EU:C:1993:167, Jur. blz. I-02193  
HvJ 25 mei 1993, nr. C-193/91 (Gerhard Mohsche), ECLI:EU:C:1993:203, FED 1995/550  
HvJ 22 juni 1993, nr. C-333/91 (Sofitam SA), ECLI:EU:C:1993:261, Jur. blz. I-03513  
HvJ 2 augustus 1993, nr. C-111/92 (Wilfried Lange), ECLI:EU:C:1993:345, Jur. blz. I-04677  
HvJ 20 oktober 1993, nr. C-10/92 (Maurizio Balocchi), ECLI:EU:C:1993:846, Jur. blz. I-05105  
HvJ 7 december 1993, nr. C-12/92 (Edmond Huygen e.a.), ECLI:EU:C:1993:914, Jur. blz. I-06381

## 1994

HvJ 23 februari 1994, nr. C-236/92 (Camitato di coordinamento per la difesa della Cava e.a.), ECLI:EU:C:1994:60, Jur. blz. I-00483  
HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93 (R.J. Tolsma), ECLI:EU:C:1994:80, BNB 1994/271 m.nt. Finkensieper en FED 1994/348 m.nt. Bijl  
HvJ 19 mei 1994, nr. C-29/93 (KG in Firma OSPIG Textil-Gesellschaft W. Ahlers GmbH & Co.), ECLI:EU:C:1994:207, Jur. blz. I-01963  
HvJ 2 juni 1994, nr. C-33/93 (Empire Stores Ltd), ECLI:EU:C:1994:225, V-N 1995, blz. 3109  
HvJ 14 juli 1994, nr. 91/92 (Paola Faccini Dori), ECLI:EU:C:1994:292, NJ 1995, 321  
HvJ 9 augustus 1994, nr. C-340/93 (Klaus Thierschmidt GmbH), ECLI:EU:C:1994:313, Jur. blz. I-03905  
HvJ 9 augustus 1994, nrs. C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 en C-411/93 (René Lancry SA e.a.), ECLI:EU:C:1994:314, Jur. blz. I-03957  
HvJ 5 oktober 1994, nr. C-280/93 (Duitsland/Raad), ECLI:EU:C:1994:367, NJ 1996, 33



## 1995

HvJ 15 juni 1995, nr. C-220/94 (Commissie/Luxemburg), ECLI:EU:C:1995:190, Jur. blz. I-01589

HvJ 4 oktober 1995, nr. C-291/92 (Dieter Armbrecht), ECLI:EU:C:1995:304, BNB 1996/62 m.nt. Van Hilten

HvJ 12 december 1995, nr. C-469/93 (Chiquita Italia SpA), ECLI:EU:C:1995:435, Jur. blz. I-04533

## 1996

HvJ 18 januari 1996, nr. C-446/93 (SEIM - Sociedade de Exportação e Importação de Materiais Lda), ECLI:EU:C:1996:10, Jur. blz. I-00073

HvJ 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Jürgen Mohr), ECLI:EU:C:1996:72, BNB 1997/32 m.nt. Van Hilten

HvJ 7 maart 1996, nr. 334/94 (Commissie/Frankrijk), ECLI:EU:C:1996:90, Jur. blz. I-01307

HvJ 14 mei 1996, nrs. C-153/94 en C-204/94 (Faroe Seafood Co. Ltd e.a.), ECLI:EU:C:1996:198, Jur. blz. I-02465

HvJ 26 september 1996, nr. C-302/93 (Etienne Debouche), ECLI:EU:C:1996:348, BNB 1997/95 m.nt. Van Hilten

HvJ 24 oktober 1996, nr. C-317/94 (Elida Gibbs Ltd), ECLI:EU:C:1996:400, V-N 1996, blz. 4573

HvJ 7 november 1996, nr. C-126/94 (Société Cadi Surgelés e.a.), ECLI:EU:C:1996:423, Jur. blz. I-05647

HvJ 5 december 1996, nr. C-85/95 (John Reisdorf), ECLI:EU:C:1996:299, V-N 1997, blz. 402

## 1997

HvJ 14 januari 1997, nrs. C-192/95 t/m C-218/95 (Société Comateb e.a.), ECLI:EU:C:1997:12, NJ 1997, 681

HvJ 22 april 1997, nr. C-310/95 (Road Air BV), ECLI:EU:C:1997:209, NJ 1998, 454

HvJ 26 juni 1997, nrs. C-370/95, C-371/95 en C-372/95 (Careda SA e.a.), ECLI:EU:C:1997:327, Jur. blz. I-03721

HvJ 17 juli 1997, nr. C-97/95 (Pascoal & Filhos Lda), ECLI:EU:C:1997:370, Jur. blz. I-04209.

HvJ 23 oktober 1997, nr. C-157/94 (Commissie/Nederland), ECLI:EU:C:1997:499, NJ 1998, 759

HvJ 2 december 1997, nr. C-188/95 (Fantask A/S e.a.), ECLI:EU:C:1997:580, BNB 1998/285 m.nt. Wattel

HvJ 16 december 1997, nr. C-325/96 (Fábrica de Queijo Eru Portuguesa Lda), ECLI:EU:C:1997:615, Jur. blz. I-07249

HvJ 18 december 1997, nr. C-384/95 (Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG), ECLI:EU:C:1997:627, V-N 1998/5.17

## **1998**

HvJ 29 januari 1998, nr. C-315/96 (Lopex Export GmbH), ECLI:EU:C:1998:31, Jur. blz. I-00317

HvJ 19 februari 1998, nr. C-212/96 (Paul Chevassus-Marche), ECLI:EU:C:1998:68, Jur. I-00743

HvJ 12 mei 1998, nr. C-367/96 (A. Kefalas e.a.), ECLI:EU:C:1998:222, NJ 1999, 239

HvJ 28 mei 1998, nr. C-3/97 (John Charles Goodwin en Edward Thomas Unstead), ECLI:EU:C:1998:263, V-N 1998/57.17

HvJ 11 juni 1998, nr. C-361/96 (Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises), ECLI:EU:C:1998:282, V-N 1998/39.42

HvJ 14 juli 1998, nr. C-172/96 (First National Bank of Chicago), ECLI:EU:C:1998:354, V-N 1998/57.18

HvJ 26 november 1998, nr. C-370/96 (Covita AVE), ECLI:EU:C:1998:567, Jur. blz. I-07711

## **1999**

HvJ 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan Ltd (CPP)), ECLI:EU:C:1999:93, BNB 1999/224 m.nt. Van Hilten

HvJ 8 juni 1999, nrs. C-338/97, C-344/97 en C-390/97 (Erna Pelzl e.a.), ECLI:EU:C:1999:285, V-N 1999/37.31

HvJ 8 juli 1999, nr. C-203/98 (Commissie/België), ECLI:EU:C:1999:380, Jur. blz. I-04899

HvJ 7 september 1999, nr. C-61/98 (De Haan Beheer BV), ECLI:EU:C:1999:393, V-N 1999/46.27

HvJ 21 oktober 1999, nr. C-233/98 (Lensing & Brockhausen GmbH), ECLI:EU:C:1999:517, Jur. blz. I-07349

HvJ 11 november 1999, nr. C-48/98 (Firma Söhl & Söhlke), ECLI:EU:C:1999:548, Jur. blz. I-07877

HvJ 23 november 1999, nr. C-149/96 (Portugal/Raad), ECLI:EU:C:1999:574, Jur. blz. I-08395

## **2000**

HvJ 23 maart 2000, nrs. C-310/98 en C-406/98 (Leszek Labis en Sagpol SC Transport Miedzynarodowy I Spedycja), ECLI:EU:C:2000:154, Jur. blz. I-01797

HvJ 29 juni 2000, nr. C-455/98 (Tullihallitus), ECLI:EU:C:2000:352, NTFR 2000/984 m.nt. Sanders

HvJ 13 juli 2000, nr. C-36/99 (Idéal tourisme SA), ECLI:EU:C:2000:405, NTFR 2000, 1068 m.nt. Perié

HvJ 13 juli 2000, nr. C-136/99 (Société Monte Dei Paschi Di Siena), ECLI:EU:C:2000:408, V-N 2000/50.22

HvJ 19 september 2000, nr. C-454/98 (Schmeink & Cofreth AG & Co. KG), ECLI:EU:C:2000:469, BNB 2002/167 m.nt. Van Hilten

HvJ 19 oktober 2000, nr. C-15/99 (Hans Sommer GmbH & Co. KG), ECLI:EU:C:2000:574, Jur. blz. I-08989

HvJ 7 december 2000, nr. C-213/99 (José Teodoro de Andrade), ECLI:EU:C:2000:678, Jur. blz. I-11083

## **2001**

HvJ 11 januari 2001, nr. C-76/99 (Commissie/Frankrijk), ECLI:EU:C:2001:12, Jur. blz. I-00249

HvJ 11 januari 2001, nr. C-226/99 (Siples Srl, in vereffening), ECLI:EU:C:2001:14, Jur. blz. I-00277

HvJ 1 februari 2001, nr. C-66/99 (D. Wandel GmbH), ECLI:EU:C:2001:69, Jur. blz. I-00873

HvJ 22 februari 2001, nr. C-408/98 (Abbey National plc (I)), ECLI:EU:C:2001:110, V-N 2001/15.26

HvJ 8 maart 2001, nrs. C-397/98 en C-410/98 (Metallgesellschaft Ltd e.a.), ECLI:EU:C:2001:134, Jur. blz. I-01727

HvJ 3 juli 2001, nr. C-380/99 (Bertelsmann AG), ECLI:EU:C:2001:372, V-N 2001/39.21

HvJ 27 september 2001, nr. C-253/99 (Bacardi GmbH), ECLI:EU:C:2001:490, Jur. blz. I-06493

HvJ 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo Participations SA), ECLI:EU:C:2001:495, V-N 2001/55.7

HvJ 8 november 2001, nr. C-338/98 (Commissie/Nederland), ECLI:EU:C:2001:596, BNB 2002/149 m.nt. Van Hilten

## **2002**

HvJ 23 april 2002, nr. C-234/99 (Niels Nygård), ECLI:EU:C:2002:244, NJ 2002, 455

HvJ 4 juni 2002, nr. C-99/00 (Kenny Roland Lyckeskog), ECLI:EU:C:2002:329, NJ 2003, 120

HvJ 11 juli 2002, nr. C-371/99 (Liberexim BV), ECLI:EU:C:2002:433, BNB 2003/158 m.nt. Bijl

HvJ 11 juli 2002, nr. C-62/00 (Marks & Spencer plc (I)), ECLI:EU:C:2002:435, Jur. blz. I-06325

HvJ 10 september 2002, nr. C-141/00 (Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH), ECLI:EU:C:2002:473, NJ 2003, 224

HvJ 14 november 2002, nr. C-112/01 (SPRK 4 nr. 3482 ApS), ECLI:EU:C:2002:663, Jur. blz. I-10655

HvJ 12 december 2002, nr. C-395/00 (Distillerie Fratelli Cipriani SpA), ECLI:EU:C:2002:751, Jur. blz. I-11877

## **2003**

HvJ 23 september 2003, nr. C-78/01 (Bundesverband Güterkraftverkehr und Logistik eV (BGL)), ECLI:EU:C:2003:490, Jur. blz. I-09543

HvJ 6 november 2003, nrs. C-78/02 t/m C-80/02 (Maria Karageorgou e.a.), ECLI:EU:C:2003:604, V-N 2003/58.17

## **2004**

HvJ 7 januari 2004, nr. C-60/02 (X.), ECLI:EU:C:2004:10, Jur. I-00651

HvJ 12 februari 2004, nr. C-337/01 (Hamann International GmbH Spedition + Logistik), ECLI:EU:C:2004:90, NTFR 2004/287 m.nt. Benning

HvJ 3 maart 2004, nr. C-395/02 (Transport Service NV), ECLI:EU:C:2004:118, V-N 2004/18.18 (beschikking HvJ)

HvJ 4 maart 2004, nrs. C-238/02 en C-246/02 (Kazimieras Viluckas en Ricardas Jonusas), ECLI:EU:C:2004:126, Jur. blz. I-02141

HvJ 1 april 2004, nr. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), ECLI:EU:C:2004:206, V-N 2004/20.18

HvJ 1 april 2004, nr. C-320/02 (Förvaltnings AB Stenholmen), ECLI:EU:C:2004:213, V-N 2004/20.19

HvJ 29 april 2004, nr. C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel GmbH), ECLI:EU:C:2004:268, V-N 2004/31.18

HvJ 16 september 2004, nr. C-382/02 (Cimber Air A/S), ECLI:EU:C:2004:534, V-N 2004/52.14

HvJ 15 december 2004, nr. C-272/03 (Jens Christian Siig), ECLI:EU:C:2004:805, Jur. blz. I-11941

## **2005**

HvJ 20 januari 2005, nr. C-300/03 (Honeywell Aerospace GmbH), ECLI:EU:C:2005:43, Jur. blz. I-00689

HvJ 3 maart 2005, nr. C-32/03 (I/S Fini H), ECLI:EU:C:2005:128, V-N 2005/15.8

HvJ 3 maart 2005, nr. C-195/03 (Merabi Papismedov e.a.), ECLI:EU:C:2005:131, Jur. blz. I-01667

HvJ 3 maart 2005, nr. C-472/03 (Arthur Andersen & Co. Accountants c.s.), ECLI:EU:C:2005:135, BNB 2006/124 m.nt. Van Hilten

HvJ 10 maart 2005, nr. C-33/03 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), ECLI:EU:C:2005:144, V-N 2005/17.11

HvJ 17 maart 2005, nr. C-170/03 (J.H.M. Feron), ECLI:EU:C:2005:176, V-N 2005/18.18

HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik AG), ECLI:EU:C:2005:320, BNB 2005/313 m.nt. Van Hilten

HvJ 14 juli 2005, nr. C-435/03 (British American Tobacco International Ltd en Newman Shipping & Agency Company NV), ECLI:EU:C:2005:464, V-N 2005/37.21

HvJ 6 oktober 2005, nr. C-204/03 (Commissie/Spanje), ECLI:EU:C:2005:588, V-N 2005/51.21

HvJ 6 oktober 2005, nr. C-291/03 (MyTravel plc), ECLI:EU:C:2005:591, V-N 2005/58.23

HvJ 20 oktober 2005, nr. C-468/03 (Overland Footwear Ltd (II)), ECLI:EU:C:2005:624, Jur. blz. I-08937

HvJ 20 oktober 2005, nr. C-247/04 (Transport Maatschappij Traffic BV), ECLI:EU:C:2005:628, Jur. blz. I-09089

HvJ 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV), ECLI:EU:C:2005:649, BNB 2006/115 m.nt. Van Zadelhoff en V-N 2005/54.19

HvJ 15 november 2005, nr. C-392/02 (Commissie/Denemarken), ECLI:EU:C:2005:683, Jur. blz. I-09811

HvJ 1 december 2005, nrs. C-394/04 en C-395/04 (Ygeia AE), ECLI:EU:C:2005:734, V-N 2005/60.23

HvJ 8 december 2005, nr. C-280/04 (Jyske Finans A/S), ECLI:EU:C:2005:753, V-N 2005/60.21

## **2006**

HvJ 12 januari 2006, nrs. C-354/03, C-355/03 en C-484/03 (Optigen Ltd e.a.), ECLI:EU:C:2006:16, V-N 2006/7.20

HvJ 9 februari 2006, nr. C-305/03 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), ECLI:EU:C:2006:90, V-N 2006/11.24

HvJ 23 februari 2006, nr. C-491/04 (Dollond & Aitchison Ltd), ECLI:EU:C:2006:144, NTFR 2006/762 m.nt. Sanders

HvJ 9 maart 2006, nr. C-293/04 (Beemsterboer Coldstore Services BV), ECLI:EU:C:2006:162, Jur. blz. I-02263

HvJ 16 maart 2006, nr. C-94/05 (Emsland-Stärke GmbH), ECLI:EU:C:2006:185, Jur. I-02619

HvJ 23 maart 2006, nr. C-210/04 (FCE Bank plc), ECLI:EU:C:2006:196, BNB 2006/184 m.nt. Van Hilten

HvJ 6 april 2006, nr. C-245/04 (EMAG Handel Eder OHG), ECLI:EU:C:2006:232, V-N 2006/21.18

HvJ 4 mei 2006, nr. C-169/04 (Abbey National plc (II)), ECLI:EU:C:2006:289, V-N 2006/45.15

HvJ 11 mei 2006, nr. C-384/04 (Federation of Technological Industries e.a.), ECLI:EU:C:2006:309, V-N 2006/27.14

HvJ 22 juni 2006, nr. C-419/04 (Conseil général de la Vienne), ECLI:EU:C:2006:419, Jur. blz. I-05645

HvJ 6 juli 2006, nrs. C-439/04 en C-440/04 (Axel Kittel en Recolta Recycling SPRL), ECLI:EU:C:2006:446, V-N 2006/42.13

HvJ 14 september 2006, nrs. C-181/04 t/m C-183/04 (Elmeka NE), ECLI:EU:C:2006:563, V-N 2006/49.19

HvJ 7 december 2006, nr. C-240/05 (Eurodental Sàrl), ECLI:EU:C:2006:763, V-N 2007/2.17

## **2007**

HvJ 8 maart 2007, nr. C-44/06 (Gerlach und Co. mbH), ECLI:EU:C:2007:153, NTFR 2007/482 m.nt. Schippers

HvJ 13 maart 2007, nr. C-524/04 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation), ECLI:EU:C:2007:161, V-N 2007/15.9

HvJ 15 maart 2007, nr. C-35/05 (Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH), ECLI:EU:C:2007:167, V-N 2007/15.10

HvJ 29 maart 2007, nr. C-111/05 (Aktiebolaget NN), ECLI:EU:C:2007:195, V-N 2007/18.22

HvJ 19 april 2007, nr. C-455/05 (Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH), ECLI:EU:C:2007:232, V-N 2007/21.18

HvJ 7 juni 2007, nr. C-335/05 (Řízení Letového Provozu ČR, s. p.), ECLI:EU:C:2007:321, V-N 2007/28.20

HvJ 18 juli 2007, nr. C-119/05 (Lucchini SpA), ECLI:EU:C:2007:434, NJ 2007, 477 m.nt. Mok

HvJ 27 september 2007, nr. C-409/04 (Teleos plc e.a.), ECLI:EU:C:2007:548, BNB 2008/11 m.nt. Bijl

HvJ 27 september 2007, nr. C-146/05 (Albert Collée), ECLI:EU:C:2007:549, BNB 2008/12 m.nt. Bijl

HvJ 27 september 2007, nr. C-184/05 (Twoh International BV), ECLI:EU:C:2007:550, BNB 2008/13 m.nt. Bijl

HvJ 18 oktober 2007, nr. C-97/06 (Navicon SA), ECLI:EU:C:2007:609, V-N 2007/49.21

HvJ 13 december 2007, nr. C-526/06 (Road Air Logistics Customs BV),  
ECLI:EU:C:2007:793, BNB 2008/46 m.nt. Van Brummelen

HvJ 18 december 2007, nr. C-62/06 (ZF Zefeser - Importação e Exportação de  
Produtos Alimentares Lda), ECLI:EU:C:2007:811, Jur. blz. I-11995

## 2008

HvJ 21 februari 2008, nr. C-271/06 (Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG),  
ECLI:EU:C:2008:105, V-N 2008/11.16.

HvJ 3 april 2008, nr. C-230/06 (Militzer & Münch GmbH), ECLI:EU:C:2008:186,  
Jur. blz. I-01895

HvJ 10 april 2008, nr. C-309/06 (Marks & Spencer plc (II)), ECLI:EU:C:2008:211,  
V-N 2008/21.22

HvJ 17 juli 2008, nr. C-132/06 (Commissie/Italië), ECLI:EU:C:2008:412, V-N  
2008/39.15

HvJ 25 juli 2008, nr. C-204/07 P (C.A.S. SpA), ECLI:EU:C:2008:446, Jur. blz. I-  
06135

HvJ 20 november 2008, nr. C-375/07 (Heuschen & Schrouff Oriëntal Foods  
Trading BV), ECLI:EU:C:2008:645, BNB 2009/112, m.nt. Van Brummelen

HvJ 18 december 2008, nr. C-349/07 (Sopropé - Organizações de Calçado Lda),  
ECLI:EU:C:2008:746, V-N 2011/13.9

## 2009

HvJ 19 maart 2009, nr. C-256/07 (Mitsui & Co. Deutschland GmbH),  
ECLI:EU:C:2009:167, Jur. blz. I-01951

HvJ 2 april 2009, nr. C-459/07 (Veli Elshani), ECLI:EU:C:2009:224, Jur. blz. I-  
02759

HvJ 23 april 2009, nr. C-460/07 (Sandra Puffer), ECLI:EU:C:2009:254, V-N  
2009/25.17

HvJ 18 juni 2009, nr. C-566/07 (Stadeco BV), ECLI:EU:C:2009:380, BNB 2009/291  
m.nt. Swinkels

HvJ 2 juli 2009, nr. C-7/08 (Har Vaessen Douane Service BV), ECLI:EU:C:2009:417,  
BNB 2009/244 m.nt. Van Brummelen

HvJ 16 juli 2009, nrs. C-124/08 en C-125/08 (Gilbert Snauwaert e.a.),  
ECLI:EU:C:2009:469, Jur. blz. I-06793

HvJ 15 oktober 2009, nr. C-101/08 (Audiolux SA e.a.), ECLI:EU:C:2009:626, Jur.  
blz. I-09823

HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08 (AB SKF), ECLI:EU:C:2009:665, BNB 2010/251  
m.nt. Swinkels

HvJ 29 oktober 2009, nr. C-174/08 (NCC Construction Danmark A/S),  
ECLI:EU:C:2009:669, V-N 2009/56.14

HvJ 19 november 2009, nrs. C-402/07 en C-432/07 (Christopher Sturgeon e.a.), ECLI:EU:C:2009:716, NJ 2010, 137

## **2010**

HvJ 14 januari 2010, nrs. C-430/08 en C-431/08 (Terex Equipment Ltd e.a.), ECLI:EU:C:2010:15, Jur. blz. I-00321

HvJ 28 januari 2010, nr. C-264/08 (Direct Parcel Distribution Belgium BV), ECLI:EU:C:2010:43, Jur. blz. I-00731

HvJ 11 februari 2010, nr. C-88/09 (Graphic Procédé), ECLI:EU:C:2010:76, V-N 2010/11.23

HvJ 15 april 2010, nrs. C-538/08 en C-33/09 (X Holding BV en Oracle Nederland BV), ECLI:EU:C:2010:192, BNB 2010/220 m.nt. Hummel

HvJ 22 april 2010, nrs. C-536/08 en C-539/08 (X en fiscale eenheid Facet BV/Facet Trading BV), ECLI:EU:C:2010:217, BNB 2010/321 m.nt. Van Zadelhoff

HvJ 29 april 2010, nr. C-230/08 (Dansk Transport og Logistik), ECLI:EU:C:2010:231, Jur. blz. I-03799

HvJ 15 juli 2010, nr. C-234/09 (DSV Road A/S (I)), ECLI:EU:C:2010:435, Jur. blz. I-07333

HvJ 15 juli 2010, nr. C-368/09 (Pannon Gép Centrum Kft), ECLI:EU:C:2010:441, V-N 2010/37.24

HvJ 7 oktober 2010, nrs. C-53/09 en C-55/09 (Loyalty Management UK Ltd en Baxi Group Ltd), ECLI:EU:C:2010:590, V-N 2010/55.21

HvJ 18 november 2010, nr. C-84/09 (X), ECLI:EU:C:2010:693, V-N 2010/62.20

HvJ 7 december 2010, nr. C-285/09 (R.), ECLI:EU:C:2010:742, V-N 2011/2.11

HvJ 16 december 2010, nr. C-430/09 (Euro Tyre Holding BV), ECLI:EU:C:2010:786, BNB 2011/130 m.nt. Bijl

HvJ 22 december 2010, nr. C-277/09 (RBS Deutschland Holdings GmbH), ECLI:EU:C:2010:810, BNB 2011/213 m.nt. Swinkels

## **2011**

HvJ 3 maart 2011, nr. C-41/09 (Commissie/Nederland), ECLI:EU:C:2011:108, BNB 2011/144 m.nt. Bijl

HvJ 10 maart 2011, nrs. C-497/09, C-499/09, C-501/99 en C-502/99 (Manfred Bog e.a.), ECLI:EU:C:2011:135, V-N 2011/18.17

HvJ 7 april 2011, nr. C-153/10 (Sony Supply Chain Solutions (Europe) BV), ECLI:EU:C:2011:224, BNB 2012/203 m.nt. Van Casteren

HvJ 19 mei 2011, nr. C-452/09 (Tonina Enza Iaia e.a.), ECLI:EU:C:2011:323, Jur. blz. I-04043



HvJ 8 september 2011, nrs. C-89/10 en C-96/10 (Q-Beef NV e.a.),  
ECLI:EU:C:2011:555, Jur. blz. I-07819

HvJ 15 september 2011, nr. C-138/10 (DP grup EOOD), ECLI:EU:C:2011:587, Jur.  
blz. I-08369

HvJ 20 oktober 2011, nr. C-94/10 (Danfoss A/S en Sauer-Danfoss ApS),  
ECLI:EU:C:2011:674, V-N 2011/64.31

HvJ 10 november 2011, nrs. C-259/10 en C-260/10 (The Rank Group plc),  
ECLI:EU:C:2011:719, V-N 2011/62.20

HvJ 15 december 2011, nr. C-427/10 (Banca Antoniana Popolare Veneta SpA),  
ECLI:EU:C:2011:844

## **2012**

HvJ 5 juli 2012, nr. C-259/11 (DTZ Zadelhoff vof), ECLI:EU:C:2012:423, BNB  
2012/311 m.nt. Van Kesteren

HvJ 12 juli 2012, nrs. C-608/10, C-10/11 en C-23/11 (Südzucker AG e.a.),  
ECLI:EU:C:2012:444

HvJ 19 juli 2012, nr. C-33/11 (A Oy), ECLI:EU:C:2012:482, V-N 2012/42.14

HvJ 19 juli 2012, nr. C-44/11 (Deutsche Bank AG), ECLI:EU:C:2012:484, V-N  
2012/42.15

HvJ 6 september 2012, nr. C-262/10 (Döhler Neuenkirchen GmbH),  
ECLI:EU:C:2012:522

HvJ 6 september 2012, nr. C-28/11 (Eurogate Distribution GmbH),  
ECLI:EU:C:2012:533

HvJ 6 september 2012, nr. C-273/11 (Mecsek-Gabona Kft), ECLI:EU:C:2012:547,  
V-N 2012/47.16

HvJ 27 september 2012, nr. C-587/10 (Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohr-  
leitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)), ECLI:EU:C:2012:592, V-N 2012/53.17

HvJ 25 oktober 2012, nrs. C-318/11 en C-319/11 (Daimler AG en Widex A/S),  
ECLI:EU:C:2012:666, V-N 2012/58.15

HvJ 8 november 2012, nr. C-165/11 (Profitube spol. s r.o.), ECLI:EU:C:2012:692,  
V-N 2012/60.19

HvJ 8 november 2012, nr. C-438/11 (Lagura Vermögensverwaltung GmbH),  
ECLI:EU:C:2012:703

HvJ 15 november 2012, nr. C-174/11 (Ines Zimmermann), ECLI:EU:C:2012:716,  
V-N 2012/60.18

## **2013**

HvJ 26 februari 2013, nr. C-617/10 (Hans Åkerberg Fransson), ECLI:EU:C:2013:105,  
BNB 2014/15 m.nt. Van Eijnden

HvJ 25 april 2013, nr. C-480/10 (Commissie/Zweden), ECLI:EU:C:2013:263, V-N 2013/24.15

HvJ 16 mei 2013, nr. C-191/12 (Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft.), ECLI:EU:C:2013:315, V-N 2013/26.14

HvJ 20 juni 2013, nr. C-653/11 (Paul Newey), ECLI:EU:C:2013:409, BNB 2014/49 m.nt. Swinkels

HvJ 11 juli 2013, nr. C-273/12 (Harry Winston SARL), ECLI:EU:C:2013:466

HvJ 12 september 2013, nr. C-388/11 (Le Crédit Lyonnais), ECLI:EU:C:2013:541, V-N 2013/48.15

HvJ 19 september 2013, nr. C-579/12 RXII (Guido Strack), ECLI:EU:C:2013:570

HvJ 21 november 2013, nr. C-494/12 (Dixons Retail plc), ECLI:EU:C:2013:758, V-N 2013/61.16

HvJ 28 november 2013, nr. C-319/12 (MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa), ECLI:EU:C:2013:778, V-N 2014/7.16

HvJ 12 december 2013, nr. C-116/12 (Ioannis Christodoulou e.a.), ECLI:EU:C:2013:825

HvJ 19 december 2013, nr. C-563/12 (BDV Hungary Trading Kft, in liquidatie), ECLI:EU:C:2013:854, V-N 2014/11.19

## **2014**

HvJ 27 februari 2014, nr. C-571/12 (Greencarrier Freight Services Latvia SIA), ECLI:EU:C:2014:102

HvJ 8 mei 2014, nr. C-226/14 (Eurogate Distribution GmbH) (verzoek prejudiciële beslissing)

HvJ 15 mei 2014, nr. C-480/12 (X BV), ECLI:EU:C:2014:329, BNB 2014/183 m.nt. Van Slooten

HvJ 12 juni 2014, nr. C-75/13 (SEK Zollagentur GmbH), ECLI:EU:C:2014:1759, BNB 2014/184 m.nt. Van Slooten

HvJ 3 juli 2014, nrs. C-129/13 en C-130/13 (Kamino International Logistics BV en Datema Hellmann Worldwide Logistics BV), ECLI:EU:C:2014:2041, BNB 2014/231 m.nt. Van Casteren

HvJ 2 oktober 2014, nr. C-446/13 (Fonderie 2A), ECLI:EU:C:2014:2252, V-N 2014/55.18

HvJ 11 december 2014, nr. C-590/13 (Idexx Laboratories Italia Srl), ECLI:EU:C:2014:2429, V-N 2015/2.20

HvJ 18 december 2014, nrs. C-131/13, C-163/13 en C-164/13 (Schoenimport "Italmoda" Mariano Prevetti vof e.a.), ECLI:EU:C:2014:2455, BNB 2015/61 m.nt. Bijl

**2015**

HvJ 26 februari 2015, nrs. C-144/13, C-154/13 en C-160/13 (VDP Dental Laboratory NV e.a.), ECLI:EU:2015:116, BNB 2015/104 m.nt. Bijl

HvJ 25 juni 2015, nr. C-187/14 (DSV Road A/S (II)), ECLI:EU:C:2015:421

### **Conclusies advocaat-generaal bij het Hof van Justitie**

**1988**

Conclusie advocaat-generaal Sir Gordon Slynn 31 mei 1988, nrs. 123/87 en 330/87 (Léa Jeunehomme en société anonyme d'étude et de gestion immobilière "EGI"), ECLI:EU:C:1988:274, Jur. blz. 04517.

**1995**

Conclusie advocaat-generaal Jacobs 23 november 1995, nr. C-215/94 (Jürgen Mohr), ECLI:EU:C:1995:405, gepubliceerd onder HvJ 29 februari 1996, BNB 1997/32 m.nt. Van Hilten

**1999**

Conclusie advocaat-generaal Fennelly 11 maart 1999, nr. C-158/98 (Coffeeshop "Siberië" vof), ECLI:EU:C:1999:137, gepubliceerd onder HvJ 29 juni 1999, BNB 2000/178 m.nt. Van Hilten

**2003**

Conclusie advocaat-generaal Jacobs 23 oktober 2003, nr. C-90/02 (Gerhard Bockemühl), ECLI:EU:C:2003:585, Jur. blz. I-03303

**2005**

Conclusie advocaat-generaal Jacobs 17 maart 2005, nr. C-475/03 (Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl), ECLI:EU:C:2005:183, Jur. blz. I-09373

Conclusie advocaat-generaal Kokott 12 mei 2005, nr. C-41/04 (Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV), ECLI:EU:C:2005:292, gepubliceerd onder HvJ 27 oktober 2005, BNB 2006/115 m.nt. Van Zadelhoff

Conclusie advocaat-generaal Kokott 10 november 2005, nr. C-245/04 (EMAG Handel Eder OHG), ECLI:EU:C:2005:675, Jur. blz. I-03227

Conclusie advocaat-generaal Stix-Hackl 1 december 2005, nrs. C-181/04 t/m C-183/04 (Elmeka NE), ECLI:EU:C:2005:730, Jur. blz. I-08167

**2008**

Conclusie advocaat-generaal Trstenjak 9 december 2008, nr. C-572/07 (RLRE Tellmer Property sro), ECLI:EU:C:2008:697, Jur. blz. I-04983

## **2009**

Conclusie advocaat-generaal Kokott 23 april 2009, nr. C-7/08 (Har Vaessen Douane Service BV), ECLI:EU:C:2009:259, gepubliceerd onder HvJ 2 juli 2009, BNB 2009/244 m.nt. Van Brummelen

Conclusie advocaat-generaal Trstenjak 30 juni 2009, nr. C-101/08 (Audiolux SA e.a.), ECLI:EU:C:2009:410, Jur. blz. I-09823

## **2012**

Conclusie advocaat-generaal Sharpston 8 mei 2012, nr. C-44/11 (Deutsche Bank AG), ECLI:EU:C:2012:276

## **2014**

Conclusie advocaat-generaal Kokott 4 september 2014, nrs. C-144/13, C-154/13 en C-160/13 (VDP Dental Laboratory NV e.a.), ECLI:EU:C:2014:2163, gepubliceerd onder HvJ 26 februari 2015, BNB 2015/104 m.nt. Bijl

## **2015**

Conclusie advocaat-generaal Sharpston 5 maart 2015, nr. C-526/13 (Fast Bunkering Klaipėda), ECLI:EU:C:2015:156, V-N 2015/14.23.19

## **Gerecht van Eerste Aanleg**

### **1996**

GvEA 5 juni 1996, nr. T-75/95 (Günzler Aluminium GmbH), ECLI:EU:T:1996:74, Jur. blz. II-00497

### **1998**

GvEA 19 februari 1998, nr. T-42/96 (Eyckeler & Malt AG), ECLI:EU:T:1998:40, Jur. blz. II-00401

### **2000**

GvEA 18 januari 2000, nr. T-290/97 (Mehibas Dordtselaan BV), ECLI:EU:T:2000:8, Jur. blz. II-00015

### **2001**

GvEA 12 juli 2001, nr. T-3/99 (Banatrading GmbH), ECLI:EU:T:2001:187, Jur. blz. II-02123

## **Hoge Raad der Nederlanden**

### **1975**

HR 10 december 1975, nr. 17 720, ECLI:NL:HR:1975:AX3842, BNB 1976/30 m.nt. Ploeger

### **1984**

HR 2 mei 1984, nr. 22 153, ECLI:NL:HR:1984:AW8625, BNB 1984/295 m.nt. Simons

### **1987**

HR 29 april 1987, nr. 23 731, ECLI:NL:HR:1987:AW7679, BNB 1987/205 m.nt. Ploeger

### **1990**

HR 3 oktober 1990, nr. 26 498, ECLI:NL:HR:1990:ZV4401, BNB 1990/321

### **1991**

HR 21 augustus 1991, nr. 25 263, ECLI:NL:HR:1991:ZC4654, BNB 1992/1 m.nt. Simons

HR 4 september 1991, nr. 26 871, ECLI:NL:HR:1991:BH8047, BNB 1991/314 m.nt. Ploeger

HR 4 september 1991, nr. 27 161, ECLI:NL:HR:1991:ZC4665, BNB 1991/315 m.nt. Reugebrink

HR 4 september 1991, nr. 27 227, ECLI:NL:HR:1991:ZC4666, BNB 1992/2 m.nt. Simons

HR 2 oktober 1991, nr. 26 199, ECLI:NL:HR:1991:ZC4720, BNB 1991/355 m.nt. Ploeger

HR 23 oktober 1991, nr. 27 053, ECLI:NL:HR:1991:BH8126, BNB 1992/44 m.nt. Ploeger

### **1992**

HR 1 april 1992, nr. 27 611, ECLI:NL:HR:1992:ZC4949, BNB 1992/200 en V-N 1992/1258

### **1997**

HR 7 mei 1997, nr. 32 167, ECLI:NL:HR:1997:AA2082, BNB 1997/266 m.nt. Van Hilten

## **1998**

HR 6 mei 1998, nr. 33 168, ECLI:NL:HR:1998:AA2506, BNB 1998/275 m.nt. Feteris

## **1999**

HR 23 juni 1999, nr. 34 332, ECLI:NL:HR:1999:AA2775, BNB 1999/291

HR 9 juni 1999, nr. 32 167, ECLI:NL:HR:1999:BI6236, BNB 1999/305 m.nt. Van Hilten

HR 23 juni 1999, nr. 34 332, ECLI:NL:HR:1999:AA2775, BNB 1999/291

HR 9 juli 1999, nr. 34 308, ECLI:NL:HR:1999:AA2823, BNB 1999/375 m.nt. Van Hilten

HR 24 augustus 1999, nr. 34 694, ECLI:NL:HR:1999:AA3866, BNB 1999/419 m.nt. Van Hilten

## **2001**

HR 14 maart 2001, nr. 35 960, ECLI:NL:HR:2001:AB0506, BNB 2001/206

## **2002**

HR 28 juni 2002, nr. 37 194, ECLI:NL:HR:2002:AE4730, BNB 2002/310 m.nt. Bijl

## **2003**

HR 11 april 2003, nr. 37 897, ECLI:NL:HR:2003:AF7095, BNB 2003/210 m.nt. Van Hilten

HR 18 april 2003, nr. 37 790, ECLI:NL:HR:2003:AF7495, BNB 2003/267 m.nt. Feteris

## **2004**

HR 30 januari 2004, nr. 37 859 (Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV), ECLI:NL:HR:2004:Alo665, BNB 2004/164 m.nt. Van Zadelhoff

HR 28 mei 2004, nr. 38 958, ECLI:NL:HR:2004:AP0226, BNB 2004/248

HR 18 juni 2004, nr. 38 783, ECLI:NL:HR:2004:AN8721, BNB 2004/316 m.nt. Bijl

## **2005**

HR 21 januari 2005, nr. 38 529, ECLI:NL:HR:2005:AS3538, BNB 2005/142 m.nt. Van Brummelen

## **2006**

HR 27 januari 2006, nr. 39 810, ECLI:NL:HR:2006:AV0398, BNB 2006/151 m.nt. Sio

## **2007**

HR 5 januari 2007, nr. Co5/123HR (BOVAG en Auto Century BV),  
ECLI:NL:HR:2007:AU8958, NJ 2007, 204 m.nt. Zwemmer

HR 2 maart 2007, nr. 41 474, ECLI:NL:HR:2007:AU6042, BNB 2007/189 m.nt.  
Van Slooten

HR 10 augustus 2007, nr. 43 169, ECLI:NL:HR:AZ3758, BNB 2007/277 m.nt. Bijl

## **2008**

HR 16 mei 2008, nr. 40 036, ECLI:NL:HR:2008:BD1604, BNB 2008/199 m.nt. Bijl

HR 10 oktober 2008, nr. 41 570, ECLI:NL:HR:2008:BF7176, BNB 2009/26 m.nt.  
Bijl

HR 12 december 2008, nr. 41 732, ECLI:NL:HR:2008:AV1710, BNB 2009/44 m.nt.  
Bijl

## **2009**

HR 13 maart 2009, nr. 43 265, ECLI:NL:HR:2009:BI4797, BNB 2009/122

HR 20 maart 2009, nr. 40 612 (Road Air Logistics Customs BV),  
ECLI:NL:HR:2009:BF9243, BNB 2009/131 m.nt. Van Brummelen

HR 3 april 2009, nr. 43 414, ECLI:NL:HR:2009:BA1207, BNB 2009/182 m.nt. Van  
Brummelen

HR 26 juni 2009, nr. 42 615, ECLI:NL:HR:2009:BD1510, BNB 2009/242

HR 14 augustus 2009, nr. 43 599, ECLI:NL:HR:2009:BJ5162, BNB 2009/250

## **2010**

HR 4 juni 2010, nr. 08/04252, ECLI:NL:HR:2010:BK0353, BNB 2010/262 m.nt.  
Bijl

HR 24 december 2010, nr. 09/02448, ECLI:NL:HR:2010:BN6309, BNB 2011/75  
m.nt. Van Zadelhoff

## **2011**

HR 22 april 2011, nr. 42 307, ECLI:NL:HR:2011:AY9450, BNB 2011/194 m.nt. Van  
Zadelhoff

## **2012**

HR 31 januari 2012, nr. 10/00101 J, ECLI:NL:HR:2012:BQ9251, NJ 2012, 536 m.nt.  
Keijzer

HR 8 juni 2012, nr. 11/00573, ECLI:NL:HR:2012:BW7710, BNB 2012/236 m.nt.  
Van Casteren

## **2013**

HR 12 juli 2013, nr. 11/04272, ECLI:NL:HR:2013:28, BNB 2013/90 m.nt. Bijl

HR 4 oktober 2013, nr. 11/03207, ECLI:NL:2013:713, BNB 2013/241 m.nt. Van Slooten

## **2014**

HR 13 juni 2014, nr. 12/05479, ECLI:NL:HR:2014:1373, BNB 2014/185 m.nt. Van Slooten

HR 19 september 2014, nr. 12/05005, ECLI:NL:HR:2014:2678, BNB 2014/241 m.nt. Van Zadelhoff

## **2015**

HR 13 maart 2015, nr. 13/04052, ECLI:NL:HR:2015:550, V-N 2015/17.5

## **Conclusies advocaat-generaal bij de Hoge Raad der Nederlanden**

### **2002**

Conclusie advocaat-generaal Wattel 6 mei 2002, nr. 36 622, ECLI:NL:PHR:2002:AE4369, gepubliceerd onder HR 20 december 2002, BNB 2003/101 m.nt. Bijl

### **2003**

Conclusie advocaat-generaal Overgaauw 13 juni 2003, nrs. 37 858 en 37 859 (Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV), ECLI:NL:PHR:2004:AI0665, gepubliceerd onder HR 30 januari 2004, BNB 2004/164 m.nt. Van Zadelhoff

### **2005**

Conclusie advocaat-generaal De Wit 14 juni 2005, nr. 40 612 (Road Air Logistics Customs BV), ECLI:NL:PHR:2006:AU0903, gepubliceerd onder HR 22 december 2006, BNB 2007/238 m.nt. Van Brummelen

### **2006**

Conclusie advocaat-generaal De Wit 20 december 2006, nr. 42 350, ECLI:NL:PHR:2009:AZ7994, gepubliceerd onder HR 13 maart 2009, BNB 2009/166 m.nt. Van Brummelen

### **2007**

Conclusie advocaat-generaal De Wit 28 maart 2007, nr. 41 311, ECLI:NL:PHR:2008:BA3303, gepubliceerd onder HR 8 augustus 2008, BNB 2008/292 m.nt. Van Brummelen



## **2008**

Conclusie advocaat-generaal Van Hilten 28 maart 2008, nr. 43 945, ECLI:NL:PHR:2009:BC9544, gepubliceerd onder HR 9 oktober 2009, BNB 2009/302 m.nt. Bijl

Conclusie advocaat-generaal Van Ballegooijen 26 september 2008, nr. 40 612 (Road Air Logistics Customs BV), ECLI:NL:PHR:2009:BF9243, gepubliceerd onder HR 20 maart 2009, BNB 2009/131 m.nt. Van Brummelen

## **2009**

Conclusie advocaat-generaal Van Hilten 14 september 2009, nr. 08/04252, ECLI:NL:PHR:2010:BK0353, gepubliceerd onder HR 4 juni 2010, BNB 2010/262 m.nt. Bijl

## **2010**

Conclusie advocaat-generaal Van Hilten 13 april 2010, nr. 09/02818, ECLI:NL:PHR:2011:BM3499, gepubliceerd onder HR 18 februari 2011, BNB 2011/142 m.nt. Van Casteren

Conclusie advocaat-generaal Van Hilten 20 juli 2010, nr. 09/02448, ECLI:NL:PHR:2010:BN6309, gepubliceerd onder HR 24 december 2010, BNB 2011/75 m.nt. Van Zadelhoff

## **2011**

Conclusie advocaat-generaal Van Hilten 6 september 2011, nrs. 10/03633 en 10/03634, ECLI:NL:PHR:2012:BT2197, gepubliceerd onder HR 10 augustus 2012, BNB 2013/3 m.nt. Van Zadelhoff

## **2012**

Conclusie advocaat-generaal van Hilten 13 maart 2012, nr. 11/05307, ECLI:NL:PHR:2013:BW0972, gepubliceerd onder HR 1 maart 2013, BNB 2013/107 m.nt. Bijl

Conclusie advocaat-generaal Van Hilten 19 april 2012, gezamenlijke bijlage bij de conclusies met nummers 11/01551, 11/01594, 11/01624, 11/01653 en 11/02825, ECLI:NL:PHR:2013:BW5378

Conclusie advocaat-generaal Van Hilten 23 oktober 2012, nr. 11/03207, ECLI:NL:PHR:BY3227, gepubliceerd onder HR 4 oktober 2013, BNB 2013/241 m.nt. Van Slooten

## **2014**

Conclusie advocaat-generaal Van Hilten 2 april 2014, nrs. 13/03812 en 13/03813, ECLI:NL:PHR:2014:357, gepubliceerd onder HR 7 november 2014, BNB 2014/266

Conclusie advocaat-generaal Van Hilten 10 juni 2014, nr. 13/04052,  
ECLI:NL:PHR:2014:537

Conclusie advocaat-generaal Van Hilten 25 november 2014, nr. 14/00580,  
ECLI:NL:PHR:2014:2234

## **Tariefcommissie**

### **1969**

Tariefcommissie 27 januari 1969, nr. 10 757 T, ECLI:NL:DETARCO:1969:AX5585,  
BNB 1970/39 m.nt. Ooijen

### **1986**

Tariefcommissie 17 maart 1986, nr. 12 109 T, UTC 1986/54 m.nt. Peeters

### **1988**

Tariefcommissie 1 november 1988, nr. 2 497 W, UTC 90/5

### **1995**

Tariefcommissie 21 november 1995, nr. 13 262, UTC 1996/8

### **1997**

Tariefcommissie 8 juli 1997, nr. 0186/96 TC, UTC 1997/36

## **Gerechtshoven**

### *Hof Amsterdam*

### **2004**

Hof Amsterdam 16 januari 2004, nr. 02/7224 (Road Air Logistics Customs BV),  
ECLI:NL:GHAMS:2004:AO3629, V-N 2004/29.1.11

Hof Amsterdam 18 januari 2004, nr. 02/4936, ECLI:NL:GHAMS:2005:AS4535,  
V-N 2005/37.23

### **2009**

Hof Amsterdam van 8 oktober 2009, nrs. 08/00707 en 08/00708,  
ECLI:NL:GHAMS:2009:BJ9435, V-N 2010/4.22

### **2011**

Hof Amsterdam 27 januari 2011, nr. P10/00002, ECLI:NL:GHAMS:2011:BP3304

Hof Amsterdam 24 november 2011, nr. P10/00548, ECLI:NL:GHAMS:2011:BU6821

*Hof Arnhem*

**1989**

Hof Arnhem 28 maart 1989, nr. 2562/1988, ECLI:NL:GHARN:1989:BH7823, FED 1989/389

*Hof 's-Hertogenbosch*

**2005**

Hof 's-Hertogenbosch 15 augustus 2005, nr. 01/03756, ECLI:NL:GHSHE:2005:AU2654, V-N 2005/57.1.12

**2012**

Hof 's-Hertogenbosch 25 mei 2012, nr. 11/00214, ECLI:NL:GHSE:2012:BW7153, V-N 2012/51.22

*Hof Leeuwarden*

**1977**

Hof Leeuwarden 14 september 1977, nr. 376/1976, V-N 1980, blz. 562

*College van beroep voor het bedrijfsleven*

**1992**

College van beroep voor het bedrijfsleven 21 februari 1992, nr. 89/2294/060/013, UTC 1992/24 m.nt. Possen

# Trefwoordenregister

## 3

3D-printer / 132

## A

aansprakelijkheid / 81, 154, 164, 165, 220, 479, 486, 491, 642, 676, 773

ABC-transacties / 81, 90, 159, 182, 188, 189, 193, 195, 200, 206, 207, 209, 253, 254, 255, 256, 258, 259, 260, 261, 600, 693, 694, 712, 777, 794, 810

Actieve veredeling / 369, 372

actieve veredeling / 169, 171, 172, 245, 304, 318, 346, 347, 359, 363, 369, 370, 371, 372, 373, 381, 386, 395, 396, 397, 398, 399, 414, 420, 432, 433, 441, 495, 501, 556, 720, 821, 822

afstaan / 167, 365, 366, 367

Akrotiri / 29, 119, 123

algemene belasting / 35, 62, 70

Artikel 71 (tekstvoorstel) / 817

authorised economic operator / 155, 175

## B

behandeling onder douanetoezicht / 169, 172, 245, 347, 372, 373, 374, 396, 420, 440, 501, 815

belastbaar feit invoer (terminologie) / 302

Belastbare belastbare feit bij 201 CDW / 400

Belastbare feit bevoorraden vervoermiddelen / 443

Belastbare feit btw bij 202 CDW / 405

belastbare feit btw bij 203 CDW / 415

Belastbare feit btw bij 204 CDW / 422

Belastbare feit btw bij 205 CDW / 430

Belastbare feit btw bij 216 CDW / 432

belaste belastingplichtigen / 48, 55, 59, 61, 226, 736, 739, 741

belastingsschuldige / 215, 217, 218, 222, 477, 479, 484, 485, 490, 491, 492, 494, 495, 634, 635

Benedictusverklaring / 263, 695, 720, 785

Benelux-Protocol / 473

berekende waarde / 559

Besluit uitsluiting aftrek / 272, 281, 765, 810

bestedingsbelasting / 48, 49, 50, 51, 69

bestemmingslandbeginsel / 65, 70

bevoorrading / 231, 235, 239, 249, 272, 443, 445, 502, 509, 702, 705, 742, 776

boor- en werkeilanden / 232, 233, 249, 346, 355, 380, 815

Brusselse waardedefinitie / 542, 543  
btw-entrepot / 65, 218, 227, 229, 244, 249, 252, 259, 261, 369, 410, 479, 500, 502, 533

## C

Card Protection Plan Ltd (CPP)-arrest / 179, 546, 596, 603, 607  
carnet ATA / 170, 472  
chartaal geld / 134  
CIF / 157, 159, 489  
cognossement / 132, 153, 157, 158  
Coherentie / 37  
communautaire goederen (begrip) / 148  
concurrentiepositie / 30, 75, 734, 762, 763  
consumptieve sfeer (omschrijving) / 304  
contra legem / 100, 113, 702

## D

DDP / 157, 490  
derdelandsgebied (omvang) / 123  
diefstal / 48, 131, 410, 414, 434, 479, 533, 639, 640, 798  
diplomatieke betrekkingen (vrijstelling) / 227, 241, 281, 509, 510, 513, 525  
documentair krediet / 158, 159  
doelmatigheidsbeginsel / 35, 37, 64, 65, 466, 792, 794  
douane-unie / 44, 96, 105, 106, 124, 138, 143, 145, 147, 318, 480, 800  
douanebestemmingen / 44, 163, 166, 169, 227, 245, 301, 306, 355, 359, 360, 361, 371, 378, 390, 396, 397, 399, 440, 605, 796, 815, 825  
douanegebied (omvang) / 121  
douaneschuld (terminologie) / 388  
douanetoezicht (omschrijving) / 163  
douanevervoer (douaneregeling) / 168  
douanewaarde / 40, 50, 266, 267, 483, 497, 498, 506, 521, 538, 542, 543, 544, 545, 547, 549, 550, 551, 552, 553, 554, 555, 556, 557, 558, 559, 560, 561, 562, 563, 566, 567, 583, 584, 588, 602, 606, 622, 627, 628, 794, 801, 802, 808, 826  
draagkrachtbeginsel / 35, 63, 71, 226, 792, 794  
DSV Road A/S (II)-arrest / 411, 414, 618, 636, 637, 804

## E

eigen middelen / 45, 102, 113, 472, 473, 799  
Elektriciteit / 579  
elektriciteit / 128, 129, 130, 511, 524  
EMAG Handel Eder OHG-arrest / 47, 209, 254, 255, 256, 257, 694, 695  
Eurodental Sàrl-arrest / 55, 181, 274, 715, 716, 752, 753, 755, 756, 757, 758, 762, 810  
exporteur / 155, 483, 491, 553, 561, 659, 660, 720  
EXW / 155, 707

## F

fiscale vertegenwoordiging / 62, 79, 217, 220, 486

FOB / 157, 159, 489

## G

Gas / 131

gas / 129, 130, 197, 511, 524

Gaston Schul Douane Expeditie BV (I)-arrest / 41, 43, 82, 310, 563, 564, 565, 802

GATT-Verdrag / 104, 105, 269, 505, 506, 507, 539, 540, 541, 542, 544, 547, 560, 565, 573, 736, 755, 803

GATT-verdrag / 573

gelijkheidsbeginsel / 55, 60, 108

Gemeenschap (omvang) / 118

gemeenschappelijk douanetarief / 96, 128, 130, 135, 136, 140, 144, 368, 515, 519, 525, 526, 602, 667, 775, 805

goederen (begrip) / 128

goederen in het vrije verkeer / 143, 144, 245, 316, 390

goud / 241, 514, 525

## H

herzien (aangifte) / 173, 174, 414, 439, 482, 483, 552, 555

## I

importeur die uit hoofde van artikel 201 is aangewezen / 198, 203, 498, 591, 804

in het vrije verkeer brengen (douaneregeling) / 167, 168, 367

Incoterms / 155, 159

indirecte belasting / 35, 42, 44, 61, 70

inningskosten / 45, 102, 473, 799

integratieheffing / 178, 186, 187, 623, 633

intrinsieke waarde / 521

## K

korting / 554, 562

kwijtschelding / 70, 78, 80, 136, 137, 287, 289, 290, 321, 322, 395, 422, 435, 483, 651, 652, 664, 665, 668, 669, 670, 672, 676, 677, 678, 679, 690, 774, 792, 805, 827

## L

Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV-arrest / 89, 179, 595, 596, 597, 598, 599, 601, 604, 606, 614, 615, 616, 626, 628

luchtvaartuig / 164, 227, 234, 235, 237, 241, 501, 525, 716

## M

Man (eiland) / 29, 118, 119, 123, 299

meestbegunstiging / 104

Monaco / 29, 118, 119, 123, 299

montagelevering / 52, 181, 186, 198, 200, 208, 478, 582, 583, 584, 591, 601, 604, 613, 627, 807

## N

NAVO / 188, 509, 510

neutraliteitsbeginsel / 34, 35, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 70, 305, 306, 577, 599, 614, 628, 635, 641, 642, 665, 687, 731, 732, 733, 740, 741, 743, 744, 745, 753, 755, 756, 757, 759, 760, 762, 763, 764, 792, 803, 808, 809

## O

octrooirechten / 135

onderzoeksvragen / 34, 792

ongeldig maken (aangifte) / 173, 395, 407, 435, 439, 668

Ontstaan douaneschuld bij artikel 201 CDW / 396

Ontstaan douaneschuld bij artikel 202 CDW / 401

Ontstaan douaneschuld bij artikel 203 CDW / 406, 407, 408, 413, 414, 420

Ontstaan douaneschuld bij artikel 204 CDW / 415, 417, 419, 420

Ontstaan douaneschuld bij artikel 205 CDW / 494

Ontstaan douaneschuld bij artikel 216 CDW / 495

Onttrekking (artikel 865 UCDW) / 413

Onttrekking (betekenis 203 CDW) / 408

Onttrekking (betekenis artikel 71 Btw-richtlijn) / 335, 356, 424

oorsprongslandbeginsel / 65

## P

Passieve veredeling / 377

passieve veredeling / 150, 173, 372, 377, 397, 407, 420, 551, 556, 672, 673

preferentiële tariefbehandeling / 432, 495, 673, 674, 676, 819, 820, 821

pro rata / 88, 225, 623, 629, 723, 803, 811, 826

protectionisme / 43, 71, 141, 573, 574, 802

## R

rechten bij invoer (definitie) / 97

rechtsbeginselen / 79, 86, 93, 98, 107, 108, 112, 798

rechtskarakter / 35, 36, 37, 47, 50, 58, 62, 64, 65, 69, 70, 75

redelijke middelen / 560

reizigersbagage / 172, 504, 524, 708, 709, 710, 742, 794

Richtlijnconforme interpretatie / 100, 712

richtlijnconforme interpretatie / 100, 104, 208, 232, 334, 373, 386, 425, 426, 441, 526, 704, 717, 718, 719

## S

Sagitta / 644

schip / 120, 154, 164, 227, 230, 231, 234, 235, 237, 241, 444, 501, 709, 716, 719

schorsingsregeling / 150, 169, 368, 369, 370, 374, 377, 469

Software / 131

software / 77, 89, 131, 578, 581, 584, 585, 589, 595, 596, 597, 603, 606, 614, 618, 627

stelsel van douane-entrepots / 170, 369

steunheffing / 31, 41, 44, 45, 61, 95, 141, 182, 308, 794, 795

subsidiariteitsbeginsel / 94, 102

## T

territorialiteitsbeginsel / 67, 68, 70

Terugbetaling / 690

terugbetaling / 70, 78, 80, 111, 136, 137, 289, 290, 291, 292, 370, 371, 373, 375, 376, 381, 395, 422, 441, 483, 651, 663, 664, 665, 666, 668, 669, 672, 677, 792, 805

terugrekenmethode / 558

tijdelijke invoer / 172, 374

TIR / 170, 289, 409, 436, 468, 469, 472

toetsingskader (HvJ) / 386

toetsingskader (onderzoek) / 36, 37, 73, 792

transactiewaarde / 51, 266, 267, 483, 506, 521, 543, 544, 546, 547, 548, 549, 550, 552, 553, 555, 556, 557, 558, 560, 561, 562, 566, 567, 603, 794, 801, 826

tussenpersoon / 81, 153, 239, 240, 294, 501, 507, 595, 599, 607

## U

UCP / 159

uitvoer (douaneregeling) / 173, 378

## V

vals geld / 135, 138, 139

verbruiksbelasting / 31, 34, 35, 38, 47, 48, 61, 62, 66, 67, 69, 76, 77, 82, 135, 198, 269, 305, 306, 307, 308, 310, 346, 433, 536, 687, 713, 731, 732, 735, 739, 740, 743, 759, 764, 766, 792, 809

verdovende middelen / 135, 136, 137, 138, 140, 141, 142

verleggingsregeling / 62, 191, 220, 221, 271, 280, 477, 586, 639, 781

vernietiging / 48, 140, 167, 245, 347, 355, 365, 390, 429, 431, 434, 435, 440, 640, 672, 673, 797, 815, 818, 819

vertrouwensbeginsel / 98, 108, 109, 110, 111, 288, 669, 780

virtuele goederen / 132

Vrije zone / 166, 361

vrije zone / 150, 166, 167, 245, 312, 317, 356, 361, 362, 363, 369, 390, 392, 396, 401, 408, 430, 431, 432, 465, 494, 495, 501, 668, 672, 822

vrijgestelde belastingplichtigen / 29, 736, 748, 758, 765

## W

waardepapieren / 133, 155, 158

Wederuitvoer / 346

wederuitvoer / 167, 169, 173, 245, 246, 326, 338, 346, 347, 355, 363, 372, 390, 397, 414, 423, 440, 445, 446, 502, 668, 672, 673, 701, 815, 819, 822

wijzigen (van aangifte) / 173, 439

## Z

zeevisserijproducten / 510





## *Curriculum vitae*

Axel Spiessens ('s-Gravenhage, 1972) volgde zijn middelbare schoolopleiding (Atheneum A) aan het Gertrudislyceum in Roosendaal. Na zijn eindexamen in 1990 ging hij studeren aan de Katholieke Universiteit Brabant. Aan deze universiteit studeerde hij achtereenvolgens af in Bedrijfseconomie (1996, accentprogramma controller, afstudeervak Kosten, Waarde en Winst), Nederlands recht (1998, afstudeervak Handelsrecht) en Fiscaal Recht (2001, afstudeervak Omzetbelasting). In 2008 volgde Axel aan de Erasmus Universiteit Rotterdam de Europese Fiscale Studies, variant Douane.

In april 1998 is Axel gaan werken bij de Belastingdienst/Ondernemingen Rotterdam 1 als klantmanager voor de sportscholen. In 2001 stapte hij over naar de Belastingdienst/Haaglanden, kantoor Rijswijk, waar hij actief was als btw-specialist. Vanaf juli 2006 ging Axel werken bij het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad, waar hij werkzaam was voor diverse, in de indirecte belastingen of formeel recht gespecialiseerde, advocaten-generaal en voor de vice-presidenten van raadkamer A en B. In juni 2013 keerde Axel terug bij de Belastingdienst, waar hij ging werken als btw-specialist bij de unit Financiële Instellingen in Amsterdam. Sinds 2014 maakt Axel daarbij deel uit van de omzetbelastingkennisgroep vrijstellingen, overheid en landbouw.

Naast zijn werk vervult Axel diverse nevenfuncties. Zo is hij sinds 2007 lid van de kamer voor sociale aangelegenheden van de commissie bezwaarschriften van de gemeente Bergen op Zoom en is hij vanaf 2011 lid van de commissie bezwaarschriften van de gemeente Zandvoort. Voorts was Axel enkele jaren actief als rechter-plaatsvervanger bij de Rechtbank 's-Gravenhage. Sinds 2012 is Axel actief als instructeur en invulvrijwilliger bij de FNV-Belastingsservice. In de loop der tijd vervulde Axel diverse bestuursfuncties bij culturele verenigingen, laatstelijk is hij vanaf 2009 actief als secretaris van de stichting Vrij Theater.

Axel schreef, en onderhoudt, voor de Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht het commentaar bij de artikelen 18, 20, 34, 35 en 36 van het VWEU en art. 4 van het VEU. Daarnaast publiceerde hij een zestal artikelen in diverse juridische uitgaven.